

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**Estudio analítico de los convenios de doble imposición
suscritos por España, y de sus disposiciones reglamentarias**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

José María de la Villa Gil

DIRECTOR:

José Luis, dir Pérez de Ayala

Madrid, 2015

TE 1936-1

"ESTUDIO ANALITICO DE LOS CONVENIOS
DE DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS POR
ESPAÑA, Y DE SUS DISPOSICIONES RE-
GLAMENTARIAS."



Director de la Tesis:
ILMO.SR DN. JOSE LUIS PEREZ DE AYALA
Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal.

TESIS QUE PRESENTA JOSE M^a DE LA VILLA GIL
PARA OBTENCION DEL GRADO DE DOCTOR

FACULTAD DE DERECHO
Universidad Complutense
MADRID. Marzo 1982.

INDICE

PRESENTACION.

Capítulo I. LAS RELACIONES FISCALES INTERNACIONALES; CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.LA REALIDAD ESPAÑOLA

Capítulo II. TABLAS CRONOLOGICAS.

Capítulo III. ESTUDIO ANALITICO

Sección 1ª. Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio

1. Ambito de aplicación.

- Artº 1. Ambito subjetivo
- Artº 2. Impuestos comprendidos.

2. Definiciones.

- Artº 3. Definiciones generales.
- Artº 4. Residencia
- Artº 5. Establecimiento permanente.

3. Impuestos sobre las Rentas.

- Artº 6..Rentas inmobiliarias.
- Artº 7. Beneficios empresariales.
- Artº 8. Navegación marítima , interior y aérea.
- Artº 9. Empresas asociadas.
- Artº 10.Dividendos.
- Artº 11.Intereses
- Artº 12.Cánones.(Convenio Multilateral sobre regalías por derechos de autor).
- Artº 13.Ganancias de capital.
- Artº 14.Trabajos independientes.
- Artº 15.Trabajos dependientes.
- Artº 16.Participaciones de Consejeros.

- Artº 17. Artistas y deportistas.
- Artº 18. Pensiones.
- Artº 19. Funciones Públicas.
- Artº 20. Estudiantes (Profesores).
- Artº 21. Otras rentas (Agentes mediadores)
- 4. Artº 22. Impuestos sobre el Patrimonio.
- 5. Método para evitar la doble imposición.
 - Artº 23 A. Método de exención.
 - Artº 23 B. Método de imputación.
- 6. Disposiciones especiales.
 - Artº 24. No discriminación.
 - Artº 25. Procedimiento amistoso.
 - Artº 26. Intercambio de información.
 - Artº 27. Agentes diplomáticos y Funcionarios consulares.
 - Artº 28. Extensión territorial.
- 7. Disposiciones Finales.
 - Artº 29. Entrada en vigor.
 - Artº 30. Denuncia.

Sección 2ª . Disposiciones reglamentarias, generales y específicas, dictadas en aplicación de los Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de carácter general.

Sección 3ª . Convenios de Doble Imposición sobre las Herencias.

PRESENTACION

1. La tesis que se somete a la consideración del Tribunal, actualizada a 31 de diciembre de 1981, viene condicionada por una premisa básica: se trata de un análisis de los Convenios de doble imposición que España tiene suscritos con diversos países. Dichos Convenios presentan una gama de modalidades. Además de los que regulan los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de manera general, están los específicos sobre la navegación marítima y/o aérea, y los que tratan de los impuestos que gravan las herencias. Esta trilogía de Tratados es la que se estudia analíticamente. Se descarta la "fiscalidad convencional internacional", de espectro más genérico, y las que, de forma más amplia podrían denominarse "relaciones fiscales internacionales". Aquélla porque comprendiendo todos los pactos, acuerdos o convenios internacionales que España ha suscrito, su objeto inmediato no es la fiscalidad en sí, sino otros temas de los que ésta no es sino simple añadido. Y éstas, porque su análisis implicaría considerar todas las normas que teniendo facetas con proyección internacional (v.gr. los preceptos que en nuestra legislación interna regulan el ámbito territorial de un impuesto) su origen no es convencional sino unilateral.

2. El circunscribir el estudio al análisis de los Convenios citados se vincula a la filosofía misma del empeño. Se trata de efectuar, en relación con la doble imposición internacional, un comentario actualizado útil, práctico y, a su vez, relativamente conciso. Actualizado, porque se contempla la totalidad de los Convenios, ratificados o firmados. Util, porque sin dispersarse en disquisiciones personales excesivamente teóricas, efectúa una interpretación precisa y concreta clarificando la obscuridad y abstracción que frecuentemente

método sintético, consistente en la exégesis individualizada y por orden numérico de cada uno de los preceptos que integran el Modelo de 1977, pero incorporando y destacando, en apartado independiente, las especialidades propias de nuestros Convenios. De esta forma, el comentario de cada precepto no sólo refleja la evolución de la fiscalidad convencional española de acuerdo con la adscripción cronológica y los rasgos característicos de los Tratados en cada tipo de rentas, sino también los puntos necesitados de revisión en aquellos supuestos en que el Convenio ha quedado desfasado por razones políticas, técnicas o económicas. El optar por el Modelo de 1977 en vez del de 1963, a pesar de que la mayoría de los Convenios españoles se han suscrito bajo la vigencia de éste, obedece a una razón obvia: la actualidad que supone el texto de 1977 al que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha incorporado, normatizándolas, las cuestiones que el texto anterior no suscitaba, no resolvía o dejaba parcialmente resueltas.

En la Sección 2ª se estudian las disposiciones reglamentarias, generales y específicas, dictadas en aplicación de los Tratados de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de carácter general. La exégesis de las Ordenes Ministeriales dictadas en desarrollo de alguno de estos Convenios, en relación con los artículos sobre dividendos, intereses y cánones, se efectúa de modo conjunto, dada su uniformidad expositiva, resaltándose los problemas de coordinación que ha supuesto la Reforma Fiscal española de 1978. El comentario de las normas generales, por referirse a temas dispares, se efectúa independientemente.

La Sección 3ª integra el análisis de los Convenios sobre las Herencias. A diferencia de los que versan sobre la renta y el patrimonio, aquellos ofrecen características particulares por las circunstancias que los han motivado y por no haberse ajustado a un Modelo que les haya servido de referencia y pauta;

el vigente es de 1966. Estos datos , el hecho de que la actual Reforma Fiscal española prevea cambios en el Impuesto sobre Sucesiones e introduzca el Impuesto sobre el Patrimonio, y que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE esté a punto de aprobar el Modelo de 1982 sobre Sucesiones y Donaciones, justifica la brevedad del comentario realizado. La similitud de textos de los Tratados españoles vigentes y su idéntico sistema expositivo determinan, sin embargo un esquema analítico conjunto.

4. La uniformidad expositiva basada en el análisis de cada materia tal como se regula en el correspondiente artículo del Modelo de 1977, quiebra en supuestos muy concretos por la especialidad de la renta o por exigencias del sistema de ordenación establecido. El artº 8 incorpora además del comentario del precepto que en cada Convenio se refiere a la navegación, el de todas aquellas normas que, contenidas en otros instrumentos jurídicos, configuran el régimen fiscal de tal actividad , y cuya omisión hubiera supuesto una laguna imperdonable. De acuerdo con tal criterio se incluyen aquí los Convenios de doble imposición de carácter especial, las Ordenes Ministeriales dictadas en régimen de reciprocidad y los Convenios de Transporte Aéreo Comercial; disposiciones que, todas ellas y cada una en su ámbito, han contribuido a estructurar los perfiles jurídico-fiscales de la navegación marítima y aérea. El artº 12, incluye el análisis del "Convenio Multilateral para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor"; tema éste que, por su incidencia en los intercambios culturales y, por tanto, en el desarrollo de los pueblos, ha adquirido importancia indudable. El artº 20, referido a estudiantes, amplía su ámbito a "profesores e investigadores"; de esta forma la enseñanza, en sus facetas activa y pasiva, obtiene el tratamiento adecuado. El hecho de que la casi totalidad de nuestros Convenios recojan un precepto relativo a los que imparten la enseñanza o asumen la función investigadora, justifica tal extensión. Por último, el artº 21

además del concepto genérico "otras rentas", integra los "agentes mediadores". El tratarse de actividades no recogidas específicamente en otro precepto , el que éste constituya un ámbito residual y que sea el lugar menos inadecuado para tal inclusión, avalan el criterio adoptado.

5. Circunstancias que pueden suscitar interrogantes son, que la bibliografía recogida es esencialmente española, y que las referencias jurisprudenciales son, prácticamente , inexistentes. Lo primero, y sin perjuicio de reconocer la valía de los tratadistas e instituciones extranjeros, obedece a la filosofía y ámbito inspiradores de la Tesis . Se trata de un trabajo sobre un tema español concreto, relativo a una materia tan sugestiva, tan desconocida y, a veces, tan injustamente relegada como la doble imposición, a pesar de ser cauce donde confluyen diversas ramas del Derecho. Pero el que su perspectiva sea estrictamente española no supone la invalidación de los temas y planteamientos generales.

La inexistencia de referencias jurisprudenciales obedece a un hecho real : la ausencia casi absoluta de resoluciones de Tribunales que traten de temas vinculados o relativos a la doble imposición. Las existentes, amén de su antigüedad, aluden todas ellas al sistema de "cifra relativa de negocios", régimen éste de determinación de beneficios que , superado como consecuencia de la proyección internacional española, fué suprimido por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964. La jurisprudencia administrativa emanada del Ministerio de Hacienda tampoco se recoge. Su carácter particular, resolutorio de problemas empresariales de ámbito muy reducido, y el criterio divergente que, en ocasiones, plasman, consecuencia de la diáspora orgánica y funcional que ha acompañado la temática fiscal internacional, aconsejan su exclusión.

Ville d'Avray (Francia) 31 diciembre
de 1981.

C A P I T U L O I

LAS RELACIONES FISCALES INTERNACIONALES ;

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.

LA REALIDAD ESPAÑOLA.

LAS RELACIONES FISCALES INTERNACIONALES ;CONVENIOS
DE DOBLE IMPOSICION.

1. Las relaciones internacionales constituyen un hecho incuestionable. Ni las personas ni los Estados pueden vivir aislados en sí mismos. Los deseos de proyección universal no son modas pasajeras, sino necesidades impuestas por el ritmo vital. La intercomunicación supranacional es la conclusión lógica de unas premisas indiscutibles. En la actualidad personas, comunidades y organizaciones de toda índole superan el ámbito reducido de un continente, Estado, región, provincia o municipio para abocar a soluciones más amplias y omnicomprensivas. En este contexto, ha sido lo económico el campo en el que las vinculaciones y contactos han sido más extensos e intensos. El dinamismo de la vida moderna, caracterizado por la movilidad de las personas y la transferencia internacional de capitales, ha adquirido tal preponderancia y relieve que los Estados modernos, sorprendidos por la pujanza y vitalidad de estos fenómenos, se han visto obligados a arbitrar las medidas que favorezcan , o al menos no obstaculicen, el desarrollo impetuoso de dichas realidades. Dentro del conjunto de tales medidas, el sistema tributario ha desempeñado un papel de primer orden. En un estadio en que el contexto socioeconómico aparece centrado en sí mismo, el legislador fiscal, no percatado de la transcendencia internacional de las normas tributarias , establece unos gravámenes eminentemente territoriales, cuyas implicaciones, fuera del ámbito geográfico de la nación, son nulas o muy escasas. Sin embargo

.../...

cuando la proyección internacional de personas y capitales se hace realidad, y varias soberanías tributarias se consideren legitimadas para gravar unas mismas rentas, es imprescindible que el legislador ordene esta conjunción de poderes mediante un sistema armónico de tributos y adecuadas normas jurisdiccionales a fin de evitar la doble imposición que, en otro caso, podría incidir sobre aquélla (1). Entre los datos ponderados, antes de efectuar una inversión internacional, ocupa lugar destacado, amén de los factores clásicos (v.g. facilidad de contratación de mano de obra, existencia de primeras materias, repatriación de beneficios, etc), el régimen fiscal que incide sobre las operaciones comerciales, industriales o financieras exteriores y, consecuentemente, los beneficios a obtener (2).

2. Dentro de la amplia gama de medidas utilizadas para evitar o paliar la doble imposición, están las normas de carácter unilateral, bilateral y multilateral. Las primeras, son las dictadas por un Estado en virtud de su potestad tributaria y tienen mera proyección interna. Las bilaterales, constituyen un estadio más adelantado, con trascendencia internacional; se concretan en los Convenios de Doble Imposición (3). Un escalón superior lo integran los Convenios multilaterales; en éstos los

(1) Sobre la temática, en general, de la doble imposición, vid: Otero, J. "Fiscalidad internacional española". Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1973; Borrás, A. "La doble imposición: problemas jurídico-internacionales", en Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974.

(2) Sobre el régimen fiscal del inversor nacional y extranjero, pero referido a la legislación española, vid: Alvarez Melcón, S. "Diferencias en el tratamiento fiscal entre inversionistas nacionales y extranjeros, y efectos de los Convenios internacionales". Ponencia española al XXXII Congreso de la Internacional Fiscal Association (IFA), celebrado en Sidney (Australia) del 17 al 23

firmantes son una pluralidad de Estados normalmente vinculados por relaciones más amplias que las simplemente económicas. Tanto unos como otros Convenios pueden referirse a una amplia gama de rentas y/o patrimonio, o afectar únicamente a un tipo específico de ellas: v.gr. navegación marítima y/o aérea, derechos de autor , etc.

3. La realidad actual ha venido presidida por los siguientes hechos: mantenimiento en las legislaciones nacionales de las normas unilaterales , incremento notable de los Convenios bilaterales de doble imposición internacional, y tímida iniciación de los Convenios multilaterales.

3.1. No se ha podido prescindir de las normas unilaterales para evitar la doble imposición internacional, porque la red de relaciones económicas (comerciales e financieras) de los Estados es más extensa que el conjunto de Convenios de doble imposición suscritos o por suscribir. Estos Convenios son Tratados internacionales y en su gestación intervienen consideraciones distintas de las estrictamente técnicas, que pueden desaconsejar su negociación. Por ello, el legislador se ve en la necesidad de establecer normas que eviten, o al menos mitiguen, la doble imposición que afectará a las inversiones internacionales si el país inversor y el país receptor siguen criterios distintos y contrapuestos de imposición. Tales medidas se adoptan por los países que siguen un criterio personal de gravamen, (los que gravan las rentas o el capital mundial de las personas sujetas a su potestad tributaria) al efecto

de septiembre de 1978. Publicada en Cahiers de Droit Fiscal International.Vol. LXII. Rotterdam, 1978.

(3) Fernández, J.R. "La inversión en el exterior y los Convenios para evitar la doble imposición", ponencia presentada en el Seminario sobre "Cooperación Económica entre España e Iberoamérica con especial referencia al grupo Andino", celebrado en Sevilla del 3 al 5 de mayo de 1979 (sin publicar).

de computar los impuestos extranjeros que han gravado tales renta o capital. También los que siguen, alternativamente un criterio personal y real de tributación y, en teoría, aunque más difícilmente, los países partidarios de un único criterio real o territorial. La amplitud de su aplicación varía de un país a otro, afectando o no a todo el sistema tributario. Por tal razón , todos los países, y entre ellos España, han incorporado a su ordenamiento fiscal preceptos de tal carácter y contenido.

3.2. Los Convenios, constituyen una superación de este primer intento para evitar la doble imposición. Implican una negociación y, por ende, un acercamiento entre los Estados contratantes y además cumplen papeles más concretos y amplios. No sólo evitan o atenuan la doble imposición, sino que, frecuentemente, armonizan los respectivos sistemas fiscales, establecen métodos de cooperación internacional administrativa (procedimientos de consulta, asistencia administrativa, intercambio de información y ajustes fiscales), y concolidan regímenes de protección al contribuyente (procedimiento amistoso). Esta realidad es tan patente que diversos Organismos Internacionales, antes y ahora, han asumido la labor de estructurar modelos y dar directrices que sirvan de orientación a la hora de sus negociaciones internacionales - bilaterales o multilaterales - de carácter fiscal.

Hitos o jalones representativos son los trabajos del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, iniciados en 1921 y conducentes al establecimiento, en 1928, de los primeros Modelos de Convenios bilaterales, pauta de los Modelos más elaborados de México de 1943 y de Londres de 1946 . Hoy día debe destacarse la labor del Comité Fiscal de la O.C.D.E., que desde 1956, fecha de

iniciación de sus trabajos, hasta el presente, ha producido dos importantísimos documentos : el "Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", contenido en el Informe del Comité Fiscal de 1963; y el "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio" de 1977, revisión actualizada del anterior. El Modelo de 1977 incorpora la experiencia obtenida por los países Miembros (1) en sus negociaciones convencionales y en su aplicación práctica, así como las novedades que han supuesto las necesarias modificaciones en los sistemas tributarios internos y el incremento de las relaciones fiscales internacionales , consecuencia del desarrollo de diversos sectores de actividad industrial, comercial y profesional, y de las nuevas formas de organización empresarial. Ambos documentos han influido decisivamente en las relaciones fiscales internacionales, facilitando las negociaciones bilaterales entre los países Miembros , e incluso no miembros, de la O.C.D.E. , y consiguiendo una encomiable armonización de los Convenios en beneficio de las Administraciones fiscales y de los contribuyentes. Bajo la égida del Proyecto de 1963 se concluyeron 69 Convenios entre los países Miembros , y 50 fueron revisados (2) . En 1 de enero de 1981 los Convenios bilaterales concluidos entre tales países se elevaban a 183. Asimismo, el Comité Fiscal de la O.C.D.E. inició en 1963 la confección de un Proyecto de Convenio tendente a resolver, con carácter uniforme, los problemas más usuales de la doble imposición sucesoria. El "Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre las herencias" fué

(1) Los Miembros de la O.C.D.E. son : República Federal de Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos de Norteamérica, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Japón , Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos , Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía.

(2) cfr. "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio", OCDE 1977. Traducción del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1978.

publicado en 1966, sirviendo de pauta en la elaboración de un número no desdeñable de Convenios de tal índole. Actualmente, y por razones similares a las expuestas, el Comité Fiscal de la O.C.D.E., por medio de su Grupo de Trabajo nº1, ha procedido a su revisión, habiéndose confeccionado un nuevo texto titulado "Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre las Sucesiones y las Donaciones", de 1982 (1).

Para promover la concertación de Convenios fiscales bilaterales entre países desarrollados y en vías de desarrollo, y como parte de las medidas tendentes a fomentar la inversión extranjera, las Naciones Unidas, en 1960, se interesaron por tales temas. Su Consejo Económico y Social, en la Resolución 1273/XLIII, aprobada el 4 de agosto de 1967, pidió al Secretario General la creación de un grupo de trabajo especial encargado de explorar los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre tales países, y de formular normas y técnicas aceptables para tales grupos. En cumplimiento de tal Resolución, el Secretario General creó, en 1968, el "Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo", el cual, tras múltiples sesiones de trabajo, llegó a la formulación de unas "Directrices para la negociación de acuerdos bilaterales entre países desarrolla-

(1) La adopción del texto definitivo de este Modelo tuvo lugar en la reunión del Grupo de Trabajo nº 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. en su reunión en París celebrada los días 20 a 23 de octubre de 1981. El Consejo de la O.C.D.E. lo ha aprobado oficialmente en su reunión del 20 y 21 de enero de 1982.

dos y países en desarrollo (1), y posteriormente a la aprobación de un "Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo"(2).

A nivel regional, el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) (3) aprobó, en 1976, unas "Recomendaciones", para evitar la doble imposición entre los países integrantes de la Asociación, y entre éstos y los países no pertenecientes a la región (4); y en el plano sub-regional, la Comisión del Acuerdo de Cartagena (5) aprobó en 1971 por Decisión nº 40, dos documentos : uno bilateral "Convenio Mo-

(1) Dichas Directrices han sido publicadas con la referencia ST/ESA/94, bajo el título de "Manual para la negociación de Acuerdos Fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo". Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales. Naciones Unidas. N.York, 1980. (versión castellana).

(2) El texto final del Convenio se aprobó en la octava reunión del grupo de Expertos, celebrada en Ginebra del 10 al 21 de diciembre de 1979; está publicado como documento ST/ESA/102 de las Naciones Unidas N.York, 1980, (versión castellana).

(3) Son sus Miembros : Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

(4) Dichas Recomendaciones están plasmadas en los documentos ALALC/DTI/IV, "Criterios técnicos aplicables para atribuir la potestad tributaria en los Convenios celebrados entre los países de la ALALC" (adoptan la estructura de un Modelo de Convenio bilateral); y ALALC/DTI/IV, "Criterios definidos por las reuniones de Expertos en doble tributación internacional de los países Miembros de la ALALC" (definen las bases técnicas que puedan orientar la configuración de una función conjunta de los países de la Zona en el caso de celebrar Convenios de doble Imposición con terceros países).

(5) Tal Comisión también se denomina Comisión del Pacto Andino y la componen : Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela. El pacto Andino surge, como Agrupación subregional dentro de la ALALC. Un análisis doctrinal en Borrás, A. : "La doble imposición en el Grupo Andino", en Revista Española de Derecho Internacional, 1975. 1-3; págs 83-96. Vid. también Archabadian, A. "El Grupo Andino y su enfoque de la doble tributación internacional", en H.P.E. nº 32. Madrid , 1975, págs. 121 - 144.

delo para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio entre los países del Pacto Andino y terceros Estados"; y otro multilateral para los Estados miembros del Pacto. Pero la efectividad y aplicación de estos intentos está llamada a ser relativa no sólo por el limitado ámbito geográfico a que afectan, sino también por la rigurosidad y extremismo de su filosofía tributaria; tendente casi de forma exclusiva, al gravamen de las rentas y el patrimonio con arreglo a un criterio territorial. Filosofía, que por otra parte, es congruente con la realidad socio-económica que la motiva (1).

Mención anecdótica merecen los "Modelos" elaborados por la República Federal de Alemania y los EEUU de Norteamérica, pues el carácter de Modelo debe vincularse a su aceptación general y no a una propuesta unilateral derivada de intereses particulares de difícil aceptación bilateral o general.

3.3. Los Convenios multilaterales están llamados a ser, en su momento, los instrumentos jurídicos que desempeñen el papel que hoy día realizan los Tratados bilaterales (2). Ello implica una armonización y coexión fiscales que hoy día se está lejos de alcanzar, al menos, en amplias esferas jurídico-económicas y geográficas. La realidad así lo demuestra. Las Directrices de la C.E.E. tendentes a la armonización fiscal de los países integrantes de la citada Comunidad

(1) Los problemas tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo son ampliamente expuestas en la obra de Valdés Costa, R. "Estudios de Derecho Tributario Internacional" Montevideo, 1978.

(2) En el Informe Neumark es donde se propugnan los Convenios multilaterales, como sustitutivo de los bilaterales confeccionados con arreglo a un Modelo indicativo y no obligatorio. Sobre los Convenios multilaterales, vid: Calle, R. : "Hacia Convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional", en Estudios de Doble Imposición Internacional. Instituto de Estudios Fiscales .Madrid, 1979, págs : 75 a 108.

Económica (1) han puesto de manifiesto su difícil aplicación a zonas indiscriminadas; el carácter obligatorio de tales Directrices constituye un indudable handicap. No obstante, a pesar de las dificultades para su establecimiento y aplicación, la tendencia actual parece progresar en tal sentido. Proyectos o realidades concretos, amén de las Directrices citadas son : el Acuerdo de los Ministros de los Estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio (EFTA), de 1963, que estimó la conveniencia de concluir entre los Estados miembros (2) un Convenio multilateral para evitar la doble imposición, tomando como base el modelo de la OCDE; el Convenio multilateral en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio para los Estados miembros del Pacto Andino; la Convención Nórdica de Asistencia Administrativa en materia fiscal de 1972 (3); y el Convenio multilateral sobre Derechos de Autor, de 1979 (4).

(1) En 1981, lo son: República Federal de Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y Reino Unido. Para un conocimiento somero de la doble imposición en este ámbito, vid: Borrás, A. "La doble Imposición y la Comunidad Económica Europea", en Anuario de Derecho Internacional. I. 1974; Facultad de Derecho de la Universidad de Navarra, págs. 249-268. También, Calle, R.: "El Modelo de Convenio de doble imposición internacional de la OCDE (1977), y el proceso de armonización fiscal en la CEE", en Hacienda Pública Española, nº 54. Madrid 1978, págs. 95-110.

(2) También responde a las siglas AELE. Son Miembros . Austria, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza. La entrada de Dinamarca y del Reino Unido en la CEE produjo su baja en la Organización ; dicha baja no destruyó la Zona de Libre Comercio con los demás miembros de la AELE; se conserva pero con una serie de modalidades.

(3) Dicha Convención fué modificada en 1973 y en 1976; son sus signatarios : Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia.

(4) Fué acordado en la reunión internacional que, bajo el título de "Conferencia Diplomática sobre Derechos de Autor", se celebró en Madrid, del 26 de noviembre al 13 de diciembre de 1979. Un Convenio bilateral fué incorporado "ad exemplum" al Convenio Multilateral. El proyecto inicial fué elaborado por el Tercer Comité de Expertos Gubernamentales reunidos en la sede de la Unesco, en París, del 19 al 30 de Junio de 1978.

El Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., también ha analizado la elaboración de un Convenio multilateral de doble imposición. La conclusión es que en la situación actual presenta graves dificultades; pero aconseja a ciertos países Miembros (los del Mercado Común ?) examinan la posibilidad de negociar , entre ellos, un Convenio de tal índole, en base al Convenio Modelo de la OCDE y sin perjuicio de las adaptaciones necesarias acordes con sus objetivos particulares. Ajenos a la materia estrictamente fiscal, pero también en el seno de la O.C.D.E., se está elaborando un proyecto de "Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua", tendente a garantizar la cooperación entre las autoridades fiscales de los países signatarios (1). La O.C.D.E., responde así al reto de los Tratados Multilaterales.

Los Convenios multilaterales, de nivel regional o subregional y afecten o no directamente a materia fiscal, se imponen como realidad incuestionable. No sólo fomentarán la coordinación de las políticas fiscales en el plano internacional, sino que acelerarán la armonización de normas y prácticas fiscales relativas a las definiciones básicas, a los procedimientos para identificar la fuente de los elementos imposables y a los métodos para evitar la doble imposición. Permitirán , también, una más amplia cooperación entre las

(1) El Grupo de Trabajo nº 8 del Comité de Asuntos Fiscales es el encargado del Proyecto, en cuya redacción se han tenido en cuenta, el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1977; el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de Asistencia administrativa mutua en materia de recuperación de créditos fiscales, de 1980; las Directrices de la C.E.E. referentes a la asistencia recíproca en materia de impuestos directos; la Convención Nordica de asistencia administrativa en materia fiscal, de 1972; los Convenios del Consejo de Europa sobre Obtención en el extranjero de informaciones y pruebas en materia administrativa de 1978, y sobre Notificación en el extranjero de documentos en materia administrativa , de 1977; y el Convenio internacional de asistencia administrativa mutua tendente a prevenir, investigar y reprimir las infracciones aduaneras, de 1977. La redacción definitiva se prevé para marzo de 1982.

Administraciones fiscales para evitar la evasión y fraude internacionales, y una más efectiva defensa del contribuyente, facilitándole y potenciándole ampliamente la utilización de los recursos arbitrados. El carácter obligatorio de estos Convenios es garantía de ello.

4. La realidad española se ciñe dócilmente al esquema esbozado. No sólo ha incorporado a los textos legales internos normas unilaterales tendentes a evitar la doble imposición, sino que los Convenios de doble imposición suscritos ha aumentado espectacularmente desde el momento en que, de forma tímida, se inició nuestra singladura internacional. Colofón de ésta serán el ingreso en la Comunidad Económica Europea y el proceso de armonización fiscal que dicha integración exigirá. Esta ya empieza a atisbarse tenuamente en proyectos y disposiciones legales (1). La firma o adhesión a Convenios multilaterales también han estado presentes en la política española en materia de fiscalidad internacional.

4.1. Dentro del ámbito de la imposición directa sobre la renta y sobre el patrimonio, los textos legales que, actualmente, afrontan el problema de la doble imposición de forma unilateral y en defecto de norma convencional aplicable al caso, son los siguientes:

- La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su artº 30 dice : "En el caso de obligación personal de contribuir se deducirá de la cuota de este impuesto la menor de las dos cantidades siguientes : a) el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de carácter personal, que afecte a ingresos computados en el impuesto; b) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base imponible gravada en el extranjero.

(1) El proyecto de Ley del "Impuesto sobre el Valor Añadido" y su remisión a las Cortes Generales es buena prueba de ello.

A estos efectos, el tipo medio efectivo se determinará restando de la cuota íntegra del impuesto las deducciones señaladas en esta Ley, excepto la contemplada en la letra i) del artículo 29". (1)

- La Ley 61/1978, de 27 de diciembre de 1978, del Impuesto sobre Sociedades, en su artº 24 -Deducciones de la cuota - dispone literalmente : "De la cuota resultante por aplicación del artículo anterior se deducirán las cantidades siguientes :
"Cuatro. En el caso de obligación personal, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes :
 - a) El importe efectivo de los satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
 - b) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos rendimientos si se hubieran obtenido en territorio español".
- La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, en su artº 3º, apartado Cinco, relativo al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, dispone : "Sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados Internacionales, de la cuota de este impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, la cantidad que resulte menor de las dos siguientes :
 - a) El importe efectivo de los satisfecho en el extranjero, por razón de impuesto similar, por dichos bienes y derechos ; y
 - b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a los bienes que radiquen y derechos que puedan ser ejercitados fuera de España"

Una característica de este precepto es que sus disposiciones se aplican "sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados internacionales". Se deja claramente establecido que la

(1) El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto contiene iguales normas en el artº 128-Compensación de Impuestos.

-Para un examen detallado del tema vid. De la Villa, J. Mª en "La temática internacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica nº 142-julio-agosto 1979 :pags 901 y sig.

normativa unilateral sólo se aplica en defecto de Convenio o si, ésta no regula el método para evitar la doble imposición; supuesto problemático aunque posible.

4.2. Los Convenios bilaterales de doble imposición constituyen, dentro de la historia fiscal española, un hito básico, elocuente y demostrativo de la incorporación de España al ámbito internacional y del abandono de una etapa de aislamiento. Si la creación, en 1922, de unos impuestos personales supuso arbitrar las primeras medidas tendentes a evitar la doble imposición, y el negociar los primeros Convenios fiscales (con el Reino Unido en 1924, con Francia en 1926, y con Italia, en 1927), la incorporación española en 1957 a la OECE (hoy OCDE), significó el auténtico y definitivo espaldarazo de la actividad convencional fiscal española, y posteriormente su reconocimiento en los textos legales, primero de forma tácita, y luego como realidad incuestionable.

La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, consideran como uno de los casos de excepción a la aplicación general del impuesto en todo el territorio nacional, los Tratados o Convenios Internacionales (1). La regla establecida en las Leyes es clara : el Impuesto tiene una vigencia territorial general; sin embargo , los Convenios Internacionales se consideran instrumentos jurídicos aptos para derogar la normativa interna.

(1) Ambas disposiciones en su artículo 2º ,Dos, establecen : "lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio...de los Tratados o Convenios Internacionales". El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, en su artº 3 contiene igual excepción al ámbito territorial del Impuesto.

El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, especifica, en su artº 4, qué Tratados se incluyen en la referencia genérica contenida en la Ley citada; en concreto :

"a) Tratados y Convenios en vigor entre España y otros Estados extranjeros para evitar la doble imposición sobre la renta y los demás bilaterales que, aún tratando de materias distintas contuvieran disposiciones que afecten a este Impuesto: b) los Tratados o Convenios Multilaterales en los que España sea parte y los suscritos con Organismos Internacionales que afecten al Ordenamiento jurídico de este Impuesto".

La presente exposición nos sugiere los siguientes comentarios :

1º) Que tal desarrollo reglamentario sólo es aplicable al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; pero igualmente podría considerarse válido, al menos de forma indicativa, en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

2º) Que la letra a) anterior se refiere genéricamente a la fiscalidad convencional ("los demás bilaterales que aún tratando de materias distintas contuvieran disposiciones que afectan a este Impuesto")(1), y de modo específico a los Convenios de doble

(1) Los Convenios no fiscales pero que incorporan usualmente cláusulas fiscales, son los Convenios de Sede, Culturales, de Cooperación Científica y Técnica, Militares, de Transporte, Consulares, etc. De entre los Militares destacan por su importancia los suscritos con EEUU, en 24 de enero de 1976, de Amistad y Cooperación, que traen su origen de los de 26 de septiembre de 1953. También, en el caso español, merece destacarse por su tradición y por el papel que juega la Iglesia Católica en la vida civil española, el Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado en la Ciudad del Vaticano, el 3 de enero de 1979 y que deroga, en la materia, al Concordato de 1953.

imposición. Sin embargo, tales Convenios, en la casi totalidad de los casos se refieren a los Impuestos sobre la renta y al patrimonio; hubiera sido adecuado mencionar tal dato (técnicamente posible?) o por lo menos referirse a las normas que regulan el Impuesto sobre el Patrimonio, diferenciando los Convenios de doble imposición de carácter general, y los referentes sólo a la navegación marítima y/o aérea.

3º) Que la alusión a los "Tratados Multilaterales en los que España sea parte" incluye aquéllos en que nuestro país intervino como negociador (1), y los que han sido objeto de adhesión (2).

4º) Que la segregación de los "Tratados o Convenios con Organismos Internacionales" como rúbrica independiente no es adecuada, pues la mayoría de los Convenios concertados con tales Organizaciones o son Convenios multilaterales o Tratados a los que España se ha adherido. Es el caso de las adhesiones españolas al "Convenio sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas" de 13 de febrero de 1946, y al "Convenio sobre privilegios e inmunidades

(1) El de Derechos de Autor, firmado en Madrid, el 13 de diciembre de 1979.

(2) Tales son los Convenios de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares de 18 de abril de 1961 y 24 de abril de 1963, respectivamente; y el "Convenio sobre Misiones Especiales" anexo a la Resolución 2530 de la Asamblea General de las Naciones Unidas de 1969 y complementario de los dos anteriores. La adhesión, en el primer caso tuvo lugar el 21 de noviembre de 1967; en el segundo, el 3 de febrero de 1970; en el tercero todavía no se ha producido, pues España no es signataria de tal Convenio; consecuencia de ello es que con motivo de la celebración en Madrid de la "Conferencia sobre la Seguridad y la Cooperación en Europa" ha sido preciso acudir a los Canjes de Notas constitutivos de Acuerdo para otorgar a los representantes de los países intervinientes los beneficios, privilegios e inmunidades reconocidos en el Convenio sobre Misiones especiales; v.gr: Canjes de Notas de 13 de agosto y 21 de agosto de 1980 para los representantes de Alemania; 13 de agosto y 22 de agosto de 1980 para los de Bélgica; 13 de agosto y 29 de agosto de 1980 para los de EEUU; 13 de agosto y 10 de septiembre de 1980 para los de Austria; 18 de agosto y 8 de septiembre de 1980 para los de Francia, Grecia y Mónaco; 13 de agosto y 2 de septiembre de 1980 para los del Reino Unido, etc, etc.

de las Naciones Unidas "de 13 de febrero de 1946, y al "Convenio sobre privilegios e inmunidades de los Organismos Especializados" de 21 de noviembre de 1947 (1).

4.3. En la actualidad España tiene suscritos y en vigor una amplia gama de Convenios para evitar la doble imposición internacional. Además de los de carácter general, (comprensivos de todo tipo de rentas-personales, de capital, etc... - y elementos patrimoniales) los Convenios específicos referidos a la navegación marítima y/o aérea, y los Tratados sobre las herencias.

a) Dentro del primer grupo de Convenios- los de carácter general - están en vigor (firmados, ratificados e intercambiados los instrumentos de ratificación) los de la REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA, AUSTRIA, BELGICA, BRASIL, CANADA, CHECOSLOVAQUIA, DINAMARCA, FINLANDIA, FRANCIA (2), ITALIA (3), JAPON, NORUEGA, PAISES BAJOS, PORTUGAL, REINO UNIDO (4), RUMANIA, SUECIA Y SUIZA.

(1) Dichas adhesiones se produjeron, ambas, en 13 de julio de 1974.

(2) Un Convenio de 1926, el de 18 de mayo de 1949-relativo a los Impuestos extraordinarios sobre la Renta y el Patrimonio-y el de 8 de enero de 1963, en lo tocante a estos impuestos, han sido derogados por el de 1973.

(3) El Convenio de 28 de noviembre de 1927, relativo a la tributación de las Sociedades, ha sido derogado por el Convenio vigente de 1977.

(4) En 1922 y 1924 se suscribieron unos Convenios con el Reino Unido; el 31 de octubre de 1922, el Tratado de Comercio y Navegación (su Convenio complementario es de 5 de abril de 1927), y el de 27 de junio de 1924, sobre determinación de cifra de negocios sometida a tributación en el otro país. El Convenio vigente de 1975 deroga ambos Acuerdos.

Convenio firmado y ratificado, pero pendiente de la extensión del instrumento de ratificación es el de POLONIA (1). Convenio firmado pero no ratificado es el de MARRUECOS (2). Convenio simplemente rubricado (sin firmar ni ratificar) es el de IRLANDA (3).

Sobre la base de lo expuesto, España tiene suscritos y en vigor Convenios de Doble Imposición Internacional con casi todos los países que integran la O.C.D.E. : AUSTRALIA, ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA, GRECIA, ISLANDIA, LUXEMBURGO, NUEVA ZELANDA y TURQUIA son naciones con las que todavía no existe Convenio, si bien con ESTADOS UNIDOS, GRECIA y LUXEMBURGO existen conversaciones tendentes a tal fin. Otros países ajenos a aquel Organismo con los que existen negociaciones abiertas son ARGENTINA, FILIPINAS y la U.R.S.S..

b) Un segundo grupo lo constituyen los Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio referentes a la Navegación marítima y/o aérea. En vigor están los suscritos con COLOMBIA, CHILE, ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA, IRLANDA y SUDAFRICA. Ratificados, los de ARGENTINA (4) y VENEZUELA (5); estos han sido recientemente aprobados por el pleno del Senado (sesión de 7 de noviembre de 1979) sin introducir modificaciones en el texto remitido por el Congreso de los Diputados, habiéndose efectuado

(1) Fué firmado el 15 de noviembre de 1979, y ratificado por el Congreso el 27 de marzo de 1980, y por el Senado el 29 de abril de 1980; se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes nº 36-I de 14 de enero de 1980.

(2) Fué firmado en Madrid el 10 de julio de 1978.

(3) Rubricado en Dublin el 5 de mayo de 1978.

(4) Fué firmado "ad referendum" el 30 de noviembre de 1978.

(5) Fué firmado el 2 de febrero de 1979.

su publicación se ha efectuado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (1). Lo expuesto en este apartado podría inducir a confusión al comprobar la existencia de dos tipos de Convenio con IRLANDA, referido el uno a la totalidad de rentas y elementos patrimoniales, y el otro a la navegación marítima y aérea; la razón de tal duplicidad obedece a que el Convenio general se negoció con posterioridad al de navegación; la entrada en vigor del Convenio general determinará la no aplicabilidad del específico.

c) La tercera serie de Convenios de doble imposición suscritos por España son los referentes a los Impuestos sobre las Herencias; en vigor están los de FRANCIA, GRECIA y SUECIA. El Convenio con FRANCIA de 1963, fué negociado e incorporado a un mismo texto junto con el referente a los Impuestos sobre la Renta. Concretamente el Capítulo II del Título Segundo ("Doble Imposición") se denomina "Impuestos sobre las Herencias", e integra los artículos 29 a 38 ,ambos inclusive. En la actualidad la entrada en vigor del nuevo Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1973 podría inducir a considerar que el Convenio de 1963, sobre la Renta y las Herencias, quedaba totalmente derogado. Sin embargo, el propio texto de 1973 en su artículo 32, párrafo 3, establece que: " la entrada en vigor del presente Convenio deroga las disposiciones de los artículos 8 a 28 del Convenio de 8 de enero de 1963, entre España y Francia". La vigencia de las normas de 1963, referentes a las herencias

(1) Senado, Serie IV, números 16 y 13, respectivamente, de 29 de octubre de 1979.

queda salvaguardada. También están vigentes, en lo que sean de aplicación, los artículos contenidos en el Título Primero - Disposiciones Generales, artículos 1 a 7 - y en el Título Tercero - Asistencia Administrativa, artículos 39 a 45 - así como el intercambio de Notas entre los Ministros de Asuntos Exteriores de ambos países en relación con la interpretación del artículo 4 del Convenio. La derogación, por tanto, se circunscribe al Capítulo I del Título Segundo (artículos 8 a 28) referente a los "Impuestos sobre la Renta". El Convenio con SUECIA de 1963 no plantea tal problema, ya que en tal año España negoció dos Convenios con el país nórdico. Uno, relativo a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, y otro a los Impuestos sobre las Herencias; en la actualidad el Convenio de 1976, sobre la Renta y el Patrimonio, deroga al equivalente del 1963 y a su Convenio complementario de 14 de marzo de 1966, pero no afecta en absoluto al de las Herencias de 1963.

4.4. Todos los Convenios de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio suscritos por España siguen, en general, los criterios y las pautas fijados por la O.C.D.E. en sus Modelos de 1963 y 1977 (1). Con arreglo al primero se negociaron los Convenios con la REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA, AUSTRIA, BELGICA, BRASIL, CANADA, DINAMARCA, FINLANDIA, FRANCIA, JAPON, NORUEGA, PAISES BAJOS, PORTUGAL, REINO UNIDO, SUECIA y SUIZA.

(1) El Comité de Asuntos Fiscales propone al Consejo de la O.C.D.E. que "recomiende a los Países Miembros que tanto en la conclusión de Convenios bilaterales como en la revisión de los existentes entre ellos sigan el Convenio Modelo tal como se interpreta en los Comentarios que le acompañan considerando las reservas y derogaciones que al citado Modelo figuran en el presente informe". cfr. Modelo de Convenio... op. cit. pag. 27.

Alguno de estos Tratados - los de fecha más reciente - aún negociados con arreglo al Modelo de 1963, incorporan las novedades que el Comité fiscal de la O.C.D.E. fué introduciendo paulatinamente en aquel. El Modelo de 1977 ha presidido las negociaciones con ITALIA, RUMANIA, POLONIA, CHECOSLOVAQUIA, MARRUECOS e IRLANDA. Al ser España Miembro de dicho Foro Internacional y salvo los supuestos en que nuestro país ha formulado sus observaciones y reservas, en todo los demás ha aceptado las directrices del alto Organismo. Por ello, la totalidad de nuestros Convenios ofrecen y plasman una estructura y filosofía idénticas o muy similares, no sólo por la razón apuntada, sino porque el porcentaje más elevado de los países con los que se ha negociado pertenecen a la O.C.D.E. Incluso , en aquellos casos en que la otra parte contratante es de esfera político-económica distinta (BRASIL, MARRUECOS y FILIPINAS) el criterio no ha variado; es más , con países integrantes de un área tan dispar como son los países de Europa Oriental (CHECOSLOVAQUIA, POLONIA, RUMANIA y U.R.S.S.), la negociación ha estado presidida por el Modelo citado. Es incuestionable que el Modelo de la O.C.D.E. constituye la más elaborada de las tentativas en materia de doble imposición , no sólo por la calidad de los expertos gubernamentales que durante más de veinte años han intervenido en la labor (desde 1956, época en que se creó el Comité Fiscal) sino por la gran dedicación de que tales personas han hecho gala al elaborar las normas tipo. El reconocimiento unánime de tal realidad es lo que ha favorecido la adopción de tal criterio.

Los convenios sobre las Herencias, sin embargo, se han negociado con arreglo a criterios acordes con las exigencias de cada caso. La carencia de un Modelo - el existente data de 1966 - ha implicado la imposibilidad de seguir sus líneas maestras.

Actualmente el Grupo de Trabajo nº 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. ha revisado el Modelo de Convenio sobre las Herencias, procediéndose, en breve , a la publicación del Modelo de 1982. Por su parte, el Parlamento español trabaja sobre un proyecto de Ley relativo a Sucesiones y Donaciones. La actualidad de tales textos y la apertura internacionalista española pueden deparar un futuro prometedor en este ámbito (1).

4.5. Los supuestos concretos de Convenios Multilaterales de doble imposición que España ha negociado o a los que se ha adherido se reducen al "Convenio Multilateral tendente a evitar la doble imposición de las Regalías por Derechos de Autor" (2). Dicho Convenio se negoció por considerar que dicho fenómeno redundaba en detrimento de los intereses de los autores y entorpecía la difusión de las obras protegidas por los derechos de autor, factor esencial del desarrollo de la cultura, de la ciencia y de la educación de los pueblos. Otro factor determinante fué el pretender lograr resultados más concretos en la evitación de la doble imposición que mediante la utilización de los sistemas clásicos , v.gr: medidas unilaterales y convenios bilaterales. Señala la Exposición de Motivos del Convenio citado " que los resultados pueden ser más satisfactorios gracias a la adopción de una Convención multilateral específica", Sin embargo, la dificultad que supuso lograr un texto satisfactorio de tantos y tan distintos intereses representados en la Conferencia Internacional, determinó que al

(1) vid. más adelante Cap.III Sección 3ª: Convenios sobre las Herencias.

(2) La Conferencia Internacional en que se aprobó el Convenio fué convocada conjuntamente por la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, (Unesco) y la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI).

Convenio Multilateral se agregase, "ad exemplum"; un Modelo facultativo de Acuerdo bilateral tendente al mismo fin. España, desde la firma de este Convenio Multilateral, no ha negociado ningún nuevo Convenio sobre la Renta y el Patrimonio, aun cuando la filosofía que inspira a aquel (evitar la doble tributación y procurar una distribución tributaria entre el país de la fuente del que proceden los cánones y el país de residencia del beneficiario - Estado en que éste reside) es la que en todo caso ha presidido la negociación de los Convenios patrios. Es más, una "Reserva" española al Modelo de la O.C.D.E. es la referente al artº 12 - cánones - tendente a lograr una distribución del impuesto entre ambos Estados Contratantes. Por otra parte, la fijación en los Convenios de tipos tributarios distintos estableciendo unos límites de tributación inferiores para los cánones "culturales" es otra muestra de que la firma del Convenio Multilateral no conculca el espíritu y la letra que han animado y presidido la negociación y la redacción de los Convenios bilaterales españoles de doble imposición; la única novedad es que el Convenio Multilateral y su Modelo Bilateral tratan específicamente de las regalías por derechos de autor, y extensivamente de las regalías pagadas a los artistas, intérpretes o ejecutantes, a los productores de fonogramas y a los organismos de radiodifusión en concepto de derechos "conexos" o "vecinos del derecho de autor". Los Convenios bilaterales de doble imposición son de más amplio espectro, constituyendo los cánones un supuesto más y no el objeto exclusivo del Convenio (1).

(1) Al comentar el artº 12 -cánones- trataremos detenidamente de los problemas que plantea esta materia.

Los demás Convenios Multilaterales a los que anteriormente nos hemos referido (v.gr. de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares, Convenios sobre Misiones especiales, Convenios sobre privilegios e inmunidades de las Naciones Unidas y de sus Organismos especializados) no son objeto de consideración más detallada, porque con independencia de que contengan normas relacionadas con la imposición directa, su objeto no coincide con la idea matriz del presente trabajo; la doble imposición. Por otra parte al comentar el artº 27 -Agentes diplomáticos y Funcionarios consulares- se harán las indicaciones que procedan.

5. En España, la vigencia de los Tratados internacionales de Doble Imposición no se produce sin más; se precisan una serie de trámites y requisitos administrativos (1).

5.1. La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, en su artº 13 exige la ratificación de los Convenios para que las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en ellos tengan eficacia (2), ratificación que, por otra parte, deberá efectuarse

(1) -Para un análisis del encuadre de los Tratados Internacionales en el derecho español, vid. Albiñana, C.: "Los Acuerdos Internacionales en el Derecho Tributario Español", en Hacienda Pública Española, nº 22 1973. Santaolalla F.: "Los Tratados como fuente del Derecho en la Constitución", en La Constitución española y las fuentes del Derecho. Vol. III. Instituto de Estudios Fiscales. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Madrid, 1979; págs. 1913-1935. Borrás, A.: "Los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la Teoría General de los Tratados internacionales", en Estudios de Doble Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 79, págs. 23-73.

-Para el estudio del Derecho de los Tratados, en general, vid. Guardia E. y Delpech, M. en "El Derecho de los Tratados y la Convención de Viena de 1969". La Ley. Buenos Aires, 1970.

(2) Dicho artículo 13 dice literalmente: "Las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en Acuerdos o Tratados Internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean éstos ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional".

con arreglo al ordenamiento nacional. Lo primero que llama la atención al intérprete es que el texto legal alude a "cláusulas" y no a normas; el carácter convencional de los Tratados y la especial configuración de los mismos, justifican esta denominación, que, por otra parte, es la usualmente empleada. Pero las cláusulas deben ser de naturaleza tributaria; en este punto es donde mayores dudas se suscitan, pues el hecho de que una norma tenga naturaleza tributaria (la naturaleza viene determinada por el concepto o elemento a que afecta) no quiere decir que se refiera a las materias que deben regularse obligatoriamente por Ley formal o por norma jerárquicamente equivalente y cuya mera incorporación a un Convenio internacional, podría suponer una extensión excesiva del principio de legalidad. Debe ponderarse que la materia tributaria es muy amplia y que no toda su temática exige el mismo tratamiento jurídico. El rigorismo formal exigido por la Ley General Tributaria debe supeditarse a que se trate de materias afectadas por el

principio de legalidad (1) o que impliquen una obligación financiera para la Hacienda Pública. En el primer caso, porque así se mantiene la vigencia del principio de legalidad por la vía convencional internacional; y en el segundo, porque la vinculación que implica un Tratado internacional, y la minoración presupuestaria que de tal pacto se deriva, imponen una tramitación especialmente cuidadosa y vigilante. La Constitución española de 31 de octubre de 1978, en su artº 94, apartado 1, dispone que "la prestación del consentimiento para obligarse por medio de tratados o convenios exigirá la previa autorización de las Cortes Generales en los siguientes casos :... d) Tratados o Convenios que

(1) El artº 10 de la Ley General Tributaria dispone literalmente: "Se regularán en todo caso por Ley:

a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

c) La modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley.

d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

e) Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puedan significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.

g) La fijación de los supuestos de hecho que determinen la competencia de los Jurados tributarios.

h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales.

i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas.

j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas; y

k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria."

impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública". Tampoco en este caso la terminología legal es suficientemente clara porque no todas las obligaciones financieras determinan minoración presupuestaria, aspecto éste que realmente parece preocupar al legislador. Los Convenios que pueden implicar obligaciones financieras para la Hacienda son excesivamente amplios para ser tratados con el mismo criterio; independientemente de que el término "obligación" según su significado jurídico civil, aplicable en este caso (1), cubre todos los casos "consistentes en dar, hacer o no hacer alguna cosa"(2). La amplitud del concepto de obligación financiera desborda el contenido jurídico fiscal de los Convenios(éste consiste en repartir la materia imponible entre los Estados intervinientes).El aplicar el mismo criterio jurídico a los casos en que realmente existe una obligación financiera (por renuncia a la facultad de gravar) y a aquellos en que habiéndose contraído una obligación de tal índole (v.gr.asistencia administrativa en materia fiscal o intercambio de información fiscal o financiera) ésta no tiene contenido económico, no es proporcional y puede ocasionar retrasos y dilaciones administrativas incompatibles con el ritmo de la vida moderna. La imprecisión del concepto "financiero" puede ser causa, parcial, del problema. La ratificación de los Convenios de Doble Imposición se exige por aplicación del principio de legalidad y porque efectivamente conllevan obligaciones financieras para el Estado. Cuestión complementaria y distinta es cómo tal trá-

(1) El artículo 23,2) de la Ley General Tributaria, dispone que: "en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico técnico o usual según proceda".

(2) Artº 1088 del Código Civil.

mite se realiza. El articulado del Decreto 301/1972 de 24 de marzo, sobre Ordenación de la actividad administrativa en materia de Tratados Internacionales, es preciso y claro : la ratificación que deberá constar como requisito en el propio texto convencional, exige que el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Asuntos Exteriores, remita el Convenio a las Cortes Generales. Cumplido el trámite y aceptado el texto del Convenio, el Ministro de Asuntos Exteriores extiende el correspondiente instrumento de ratificación que es firmado por el Rey, en su calidad de Jefe del Estado, y refrendado por el citado Ministro. Seguidamente, el Ministerio de Asuntos Exteriores adoptará las medidas pertinentes para proceder al Canje o al depósito de tal instrumento(1). Trámite ulterior es la publicación del Convenio en el Boletín Oficial del Estado; momento a partir del cual las normas en él contenidas pasan a formar parte del ordenamiento interno, no pudiendo ser modificadas, derogadas o suspendidas sino en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional(2).

Considerando estos trámites , un Convenio de Doble Imposición está plenamente vigente e incorporado a nuestro ordenamiento nacional, cuando ha sido ratificado por las Cortes generales; extendido, firmado y refrendado el instrumento de ratificación, e intercambiado éste. La publicación en el Boletín Oficial del Estado completa el ciclo jurídico.

(1) Artº 18 del Decreto 801/1972.

(2) El número 1 del artº 5 del Título Preliminar del Código Civil dice: "las normas contenidas en los Tratados Internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su aplicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado". Por su parte el artº 96 de la Constitución, en su apartado 1, establece: "Los Tratados Internacionales válidamente celebrados una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del Ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional". (Decreto de 31 de mayo de 1974).

5.2. La inexistencia de cualquiera de estos trámites determina su falta de vigencia. También es posible que el Convenio no haya superado su primera etapa de gestación, en cuyo caso la falta de vigencia se produce no por omisión de uno o varios trámites, sino porque el Convenio está en fase preparatoria. La negociación de un Tratado es un proceso complejo, que se inicia con la elaboración y adopción por los Estados negociadores de un texto y se completa con la rúbrica, firma, ratificación y publicación oficial. Rubricar un Convenio quiere decir que el representante del Estado lo autentica. La rúbrica debe figurar en el texto; también cabe que la Autoridad lo autentique mediante la firma del acta final de la Conferencia Internacional en que figure el texto del Acuerdo(1). Es una fase en que se admiten las modificaciones que las Delegaciones representativas de los Estados Contratantes estimen oportuno introducir, ya que, a pesar de su autenticación, el texto, no tiene todavía fuerza de obligar, pues el Estado no ha manifestado aún, formalmente, su consentimiento en obligarse. El Decreto 801/1972 dispone que el consentimiento se manifiesta mediante la firma del representante debidamente autorizado para ello (2). Este trámite tiene especial significado porque alude al procedimiento por el cual se establece el texto definitivo del Acuerdo; se trata de un acto por el que se certifica que el texto es el correcto y definitivo. La ratificación del texto, con arreglo al procedimiento constitucional interno de los países signatarios, implica la aceptación y aprobación, la publicación, la incorporación al ordenamiento interno y la entrada en vigor. De todos los Convenios de Doble Imposición negociados por España

(1) artº 11 del Decreto 801/72

(2) id. artº 15.

los únicos no vigentes por falta de algún trámite son el de IRLANDA (rubricado, pero sin firmar ni ratificar); el de MARRUECOS (firmado, pero no ratificado) y el de POLONIA (ratificado, pero no extendido el instrumento de ratificación).

La actividad administrativa española en materia de Tratados Internacionales contenida hasta el presente en el Decreto 801/72 citado, ha adquirido nueva vitalidad como consecuencia de la Adhesión de España al Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969. El Instrumento de Adhesión español es de 2 de mayo de 1972; si bien el Convenio ha entrado en vigor para España, el 27 de enero de 1980 de conformidad con lo dispuesto en el artº 84, apartado 1 de aquél (1).

(1) Dice tal artículo y apartado: "La presente Convención entrará en vigor el trigesimo día a partir de la fecha en que se haya sido depositado el trigésimo quinto instrumento de ratificación o de adhesión".

- El instrumento de Adhesión español se ha publicado en el B.O.E. de 13 de junio de 1980.

C A P I T U L O I I

TABLAS CRONOLOGICAS

1. TABLAS CRONOLOGICAS

1.1. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

1.1.1. De carácter general.

PAIS	CONVENIOS EN VIGOR		REGLAMENTACION	
	FECHAS			
	Firma	Publicación en B.O.E.	OM de aplicación	Publicación en B.O.E.
ALEMANIA	5.12.66	8. 4.68	10.11.75 30.12.77	4.12.75 17.11.78
AUSTRIA	20.12.66	6. 1.68	26. 3.71	29. 4.71
BELGICA	24. 9.70	27.10.72	27. 2.73	26. 3.73
BRASIL	14.11.74	31.12.75		
CANADA	23.11.76	6. 2.81		
CHECOSLOVAQUIA	8. 5.80	14. 7.81		
DINAMARCA	3. 7.72	28. 1.74	4.12.78	5. 1.79
FINLANDIA	15.11.67	11.12.68		
FRANCIA	27. 6.73	7. 5.75	28. 4.78	6. 9.78
ITALIA	8. 9.77	22.12.80		
JAPON	13. 2.74	2.12.74		
NORUEGA	25. 4.63	17. 7.64		
PAISES BAJOS	16. 6.71	16.10.72	31. 1.75	13. 2.75
PORTUGAL	29. 5.68	31. 3.70	25. 6.73	14. 7.73
REINO UNIDO	21.10.75	18.11.76	22. 9.76	11.10.77
RUMANIA	24. 5.79	2.10.80		
SUECIA	16. 6.76	22. 1.77	18. 2.80	1. 3.80
SUIZA	26. 4.66	3. 3.67	20.11.68	26.11.68

CONVENIOS PENDIENTES DE EXTENSION DEL INSTRUMENTO DE RATIFICACION.

Fecha firma Fecha publicación en B.O.C.G.(1)

POLONIA	15.11.79	14. 1.80
---------	----------	----------

CONVENIOS FIRMADOS

Fecha firma Fecha publicación en B.O.C.G.(1).

MARRUECOS	10.7.78	No publicado.
-----------	---------	---------------

(1) Boletín Oficial de las Cortes Generales.

1.1.2. De navegación marítima y/o aérea.

PAIS	CONVENIOS EN VIGOR		Observaciones
	Fecha firma	Publicación en B.O.E	
CHILE	28.12.76	11.7.78	Navegación aérea
EEUU	16.4.1930 10.6	(1)	Canje de Notas sobre Navegación marítima.
IRLANDA	25.2.75	16.4.77	Navegación marítima y aérea.
SUDAFRICA	16.10.73	19.12.73	Canje de Notas sobre navegación marítima o aérea.
CONVENIOS PENDIENTES EXTENSION INSTRUMENTO RATIFICACION.			
	Fecha firma	Publicación en BOE	Observaciones
ARGENTINA	30.11.78	10.10.79	Navegación marítima y aérea.
VENEZUELA	2. 2.79	20.10.79	Navegación marítima y aérea.

(1) Se ha publicado en el "Recueil des Traités" de la Sociedad de Naciones correspondientes a 1931, págs : 408 a 410; también en el "Executive Agreement Series" nº 6 Washintong, 1936; y en "Tratados Consulares de España" Ministerio de Asuntos Exteriores de 1957.

A) Convenios de transporte aéreo comercial con cláusula de exención impositiva (impuestos directos).

PAIS	Fecha firma	Fecha Publicación en BOE	Observaciones
COLOMBIA	12.9.66 13.9.66	No publicado	Protocolo Adicional al de Transporte Aéreo de 11.12.1951 (BOE 24.11.53)
COSTA DE MARFIL	15.7.76	24.3.81	Se trata de un Canje de Notas modificativo del Anejo al Convenio de transporte aéreo de 19.6.51 (BOE 25.4.53)
CUBA	22.7.80	27.2.81	
GABON	3.5.76	23.12.77	
HUNGRIA	30.4.74	19.11.76 y 8.10.80	
JORDANIA	18.5.77	21. 5.80	
LIBERIA	20.8.77	3. 9.77 y 13. 4.81	
PARAGUAY	12.5.76	4.11.76	
POLONIA	8.1.73	22. 9.73	Vigente en tanto no en- tre en vigor el de doble imposición
TUNEZ	11.1.77	21. 7.77	
URSS	12.5.76	15.12.77	
URUGUAY	13.8.79	24.10.79	

B) Ordenes Ministeriales de reciprocidad referentes a enti-
dades de navegación aérea.

PAIS	Fecha de la O.M.	Fecha Publicación en BOE	Entidades con certifica- do de exención
ARGENTINA	16.2.66	26. 2.66	PAN AMERICAN WORLD AIRWAYS INC. TWA TRANS- WORLD AIRLINES INC.
EEUU	7.2.66	17. 2.66	
KUWAIT	27.6.78	2. 8.79	
LIBANO	31.1.75	25. 2.75	
NIGERIA	26.1.76	9. 2.76	AERONAVES DE MEXICO S.A AEROLINEAS PERUANAS S.A UNITED ARABE AIRLINES
MARRUECOS	2.7.69	9. 7.69	
MEXICO	7.2.66	17. 2.66	
PERU	2.7.69	9. 7.69	
R. ARABE UNIDA	20.12.68	31.12.68	
ZAIRE	22.12.71	2. 2.72	

1.2. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LAS HERENCIAS.

PAIS	Convenios en vigor	
	Fecha de la firma	Fecha publicación en B.O.E.
GRECIA	6. 3.19	3.12.20
FRANCIA	8. 1.63	7. 1.64
SUECIA	25. 4.63	16. 1.64

C A P I T U L O I I I

COMENTARIOS A LOS CONVENIOS
DE DOBLE IMPOSICION Y A SUS
DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS.

SECCION 1ª

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION
SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO
(GENERALES Y DE NAVEGACION)

1. AMBITO DE APLICACION

ARTICULO 1

=====

AMBITO SUBJETIVO

"El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes". (a)

1. Dos son los conceptos que integran el ámbito de aplicación del Convenio, tal como se estructura el Modelo de la OCDE de 1977 y al cual se plegan la totalidad de los Acuerdos suscritos por España. Son dichos ámbitos el subjetivo y el objetivo. El primero se refiere a las personas a quienes afecta o se aplica el Convenio; el segundo, a los impuestos que se comprenden en el texto convencional. El Convenio se aplica siempre a personas, sean éstas físicas o jurídicas, nunca a rentas consideradas objetivamente. La persona es el núcleo que agrupa las rentas que pueden afluirle por diferentes conductos, y la que constituye el centro del gravamen. Por ello, la variedad de rentas y el patrimonio recogidos en el Convenio, vienen referidos al perceptor o poseedor. La aplicación del Convenio exige que la persona sea residente de uno o de ambos Estados Contratantes, lo cual conlleva una vinculación fáctica con un determinado lugar. El concepto de residencia es, sin embargo de difícil encuadre doctrinal, ya que las premisas que lo figuran no son abstractas y absolutas, sino prácticas y mutables, vinculadas a hechos concretos a los que se otorga categoría jurídica. Se trata de una situación jurídica derivada de un acontecer arbitrario y sometido a la comprobación de los elementos

(a) Coincide totalmente con el artº 1 del Modelo de 1963.

de hecho constitutivos de la misma, y a la variación de las corrientes legislativas. La relatividad del concepto es tal, que, considerado como término genérico, ofrece posibilidad de especificaciones más o menos complejas y detalladas de acuerdo con determinadas ramas del Derecho o parcelas jurídicas (1). Pero el carácter circunstancial del concepto no impide que sea el más práctico, pues la vinculación a un determinado territorio implica una ligazón susceptible de constituir el nexo de unión entre la potestad tributaria de un Estado y un sujeto concreto. Por ello, el Modelo se sirve del concepto de residente por razones de simplicidad y "ante la vocación del Convenio de estar llamado a regir las relaciones de los países Miembros de la OCDE, en la vertiente fiscal de la doble imposición internacional" (2). Este último puede haber constituido, sin duda, el argumento definitivo para la adopción de tal criterio aplicativo, pues en el conjunto de países integrantes del citado Organismo, los más poderosos e influyentes son aquellos cuya economía, de expansión, se proyecta internacionalmente, y cuya filosofía tributaria se estructura en base al criterio de residencia. Este es también el que se recoge en la Ley General Tributaria, pero combinado con

(1) Sin entrar en consideraciones jurídico-civiles sobre la residencia, lo dicho se manifiesta por el análisis del artº 8º del Real Decreto 2402/1980, de 10 de octubre sobre Régimen Jurídico del Control de Cambios (BOE de 8 de noviembre de 1980) que fija un concepto específico de residencia. "Son residentes a efectos del control de cambios: a) Las personas físicas domiciliadas en territorio español o que residan principalmente en España. b) Las personas jurídicas con domicilio social en España. c) Los establecimientos, y sucursales en territorio español de personas jurídicas extranjeras o de personas físicas residentes en el extranjero".

(2) Lopez Ibañez L. en "Localización geográfica y criterios de sujeción al Impuesto de Sociedades. Doble imposición internacional" en Hacienda Pública Española nº 24-25, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1977, págs. 133 a 151.

el de territorialidad (1). La nacionalidad y la ciudadanía (conceptos eminentemente civiles y más etéreos desde la perspectiva económica) quedan excluidos del pragmatismo que preside el Derecho Tributario Internacional, en donde el concepto de "residente" cumple la función de servir de delimitador del ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios.

2. El ámbito subjetivo de los Convenios españoles coincide con el Modelo, tal como ha quedado expuesto. Es decir, la residencia es el elemento objetivo básico de aplicación convencional. El ser residente es el presupuesto para ser sujeto de sus normas. La nacionalidad y la ciudadanía se excluyen como categorías jurídicas susceptibles de provocar consecuencias. Sólo cuando no pueda determinarse la residencia de una persona en base a circunstancias fácticas, exista una concurrencia de éstas, o se trate de evitar discriminaciones jurídico-tributarias, la nacionalidad es el elemento determinante de aquellas consecuencias (2).

(1) El artº 21 de la Ley General Tributaria, dispone: "Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios : a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal, y b) El de territorialidad en los demás tributos, y en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes."

El precepto es comentado por Echevarría-Torres. L. en "El artículo 21 de la Ley General Tributaria", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1973, págs. 561-588.

(2) Cfr. artº 4, ap. 2 c), y artº 25 del Modelo.

Todos los Convenios recogen el artº 1 del Modelo tal como está redactado. Sin embargo, los del Reino Unido y Suecia, cambian las preposiciones, y en vez de "residentes de" aluden a "residentes en". Esta diferencia gramatical, que no implica notables divergencias en su exégesis de conjunto, induce a una reflexión jurídica, consistente en la delimitación de los conceptos de residente temporal y permanente. Se puede "residir en" y no ser "residente de". El dato característico de la residencia permanente, consiste en la voluntad del sujeto de instalarse en un lugar determinado ; se manifiesta en una serie de hechos que, por el contrario, son inexistentes en los supuestos en que, temporal y circunstancialmente, se produce tal vinculación territorial, pero sin intención de que deriven de aquella conexión consecuencias jurídicas permanentes (1).

Los Convenios relativos a la "navegación" no contienen un artículo delimitador, tal como ha quedado expuesto, del ámbito subjetivo de aplicación del Tratado. Pero en el precepto dedicado a definir los términos utilizados en el Convenio, se vincula la explotación de la empresa de navegación a la persona física o jurídica residente de uno de los Estados Contratantes.

(1) Para mayor detalle sobre residencia y domicilio fiscal, vid. J.J. Forns, en "La Doble Imposición Internacional". Cámara de Comercio de Madrid. 1960. págs. 55 y siguientes.

Artículo 2
=====

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

3. Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:

- a) (en el Estado A).....
- b) (en el Estado B).....

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan . Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales (a).

(a) Coincide casi plenamente con el artº 2 del Modelo de 1963. El apartado 4 del Modelo de 1977 introduce como novedad, que los impuestos adicionales o sustitutivos a aquellos a los que inicialmente se refiere el Convenio, han de ser establecidos "con posterioridad a la fecha de la firma del mismo".

1. El artº 2 del Modelo contempla el aspecto objetivo del ámbito de aplicación del Convenio; es decir los impuestos que se consideran cubiertos o integrados en el Tratado suscrito por dos Estados. Dicha integración es necesaria porque cualquier tributo que no esté recogido, genérica o específicamente, en el texto convencional no puede ser invocado como formando parte del mismo. La función del artº 2 es la de delimitar el sector tributario al que se han circunscrito los contratantes. El artículo concreta, "mutatis mutandis", en el ámbito fiscal internacional convencional, el principio de legalidad, vigente, en todo caso, en el ordenamiento jurídico tributario.

El artº 2 está estructurado de manera que, salvo las modificaciones que puedan establecer ambas partes, el Convenio se aplique a los Impuestos que gravan la renta o el patrimonio. En base a tal finalidad, se determina qué Impuestos tienen tal consideración, y se prevé que cualquier modificación ulterior, si se trata de tributos de naturaleza idéntica o análoga, no afectará a la vigencia del Convenio. Complemento de dicha determinación genérica, es la enunciación específica de los Impuestos vigentes en cada uno de los Estados en el momento de la negociación. La obligación de las Autoridades competentes de comunicarse mutuamente los cambios habidos en su legislación, cierra el contenido normativo del precepto.

El artº 2 tiende, como señalan los Comentarios de la OCDE, a precisar e identificar los impuestos comprendidos en el Convenio, a extender lo más posible el ámbito de su aplicación, y a evitar que cualquier modificación de

la legislación interna de uno de los Estados provoque la derogación del Convenio. Cada uno de los apartados del precepto pretende cumplir uno de tales objetivos.

2. El apartado 1 contiene la enunciación amplia y general de los impuestos a los que se aplica el Convenio. Estos son, de acuerdo con la filosofía propia del Tratado, los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. El criterio seguido es evitar adjetivaciones (p. ej. "Impuestos directos") que enturbien la interpretación de la norma. Toda la gama de tributos que inciden sobre la renta o el patrimonio cualquiera que sea la autoridad que los haya establecido o pueda exigirlos, e independientemente del sistema de exacción, queda comprendida en el ámbito objetivo de aplicación del Convenio. Ese planteamiento exige su análisis desde una triple perspectiva : objetiva, subjetiva y formal.

2.1. Objetivamente, el Convenio afecta a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. El apartado 1, proposición primera, del artº 2, es suficientemente explícito. Sin embargo, la amplitud y generalidad de tal formulación implica un desarrollo más concreto, que evite los problemas que se suscitarían en el supuesto de que las legislaciones de los Estados Contratantes circunscribiesen el ámbito o nomenclatura de tales tributos a hechos imponibles o de aplicación diferente. Para salir al paso de tal eventualidad, el apartado 2 del propio artículo da una definición omnicomprendensiva de los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, considerando como tales "los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos". Sin embargo, el Modelo no define lo que debe entenderse por "renta" o "patrimonio": la legis-

lación interna de cada país será la que, en cada caso, tipifique el respectivo hecho imponible y determine la concreta extensión del tributo convenio (1).

Además, este apartado incorpora "los impuestos sobre las ganancias derivados de la enajenación de bienes muebles o inmuebles", "así como los impuestos sobre las plusvalías". Con tal determinación lo que se pretende es diferenciar jurídicamente renta y plusvalía, incorporando al primer concepto las "ganancias de capital", y enmarcando en la enunciación genérica de Impuesto sobre la Renta, las "plusvalías" no realizadas o incrementos puestos de manifiesto por simple anotación contable. El artículo no precisa la naturaleza del impuesto que grava las "ganancias de capital". La fórmula del artº 2 tiene una extensión lo suficientemente amplia para encuadrar todas las clases de impuestos que un Estado Contratante exija sobre aquéllas, incluso los

(1) En el ámbito jurídico español:

-El artº 3º de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ap. 2, dos, integra en la renta del sujeto pasivo : "a) los rendimientos del trabajo personal; b) los rendimientos de las explotaciones económicas; c) los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en la letra anterior; y d) los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley"-cfr. artº 20.

-El artº 3º de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su ap. dos, dispone que " componen las Rentas del sujeto pasivo : a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, y los derivados de actividades profesionales o artísticas; b) los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores; y c) los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley".

-El artº 2º de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, establece que: "constituye el hecho imponible del Impuesto , la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo, conforme a los preceptos de esta Ley en el momento del devengo".

impuestos especiales sobre las mismas . Las ganancias derivan de la enajenación de un bien, considerando tal "enajenación" equivalente a transmisión onerosa: v.gr. venta, cesión, permuta, etc. Las "plusvalías" se pueden producir sin que exista enajenación de un bien, cuando el valor del activo ha aumentado de tal manera que se considere oportuna su revalorización en la contabilidad. Dicha revalorización también puede efectuarse en los casos de depreciación de la moneda nacional. Los impuestos especiales que gravan estos beneficios contables, la constitución de reservas, los aumentos de capital y otras revalorizaciones resultantes de la adaptación del valor contable al valor real de los activos, caen dentro de la formulación genérica del apartado 2 del artº 2 del Modelo.

Los "impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las Empresas" también se consideran como Impuestos sobre la Renta; tal es el caso, como recogen los Comentarios de la OCDE, de los "payroll taxes" en el Reino Unido, el "Lohnsummensteuer" en Alemania y la "taxe sur les salaires" en Francia. La diferencia de "sueldos" y "salarios" hace referencia a las posibles modalidades de retribución del personal al servicio de una empresa, aunque a efectos del Convenio tal distinción carece de repercusión práctica; por tal razón los términos se utilizan alternativamente.

Las cuotas de la Seguridad Social, sin embargo , no se consideran incluidas en el precepto. Su carácter parafiscal y la carencia de la nota jurídica que delimita los impuestos (ser tributos exigidos sin contraprestación) las excluye del ámbito de un Convenio fiscal. Por ello muchos países se refieren expresamente a tales cuotas para declarar la no aplicabilidad del Tratado.

El considerar como Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio toda la gama de hechos imponibles apuntados, no determina, sin embargo, a nivel interno o convencional, ni el nacimiento de un nuevo tributo, ni la extensión de los hechos imponibles

originariamente gravados por éste. La legislación interna de los Estados Contratantes es la única facultada para establecer impuestos o delimitar la materia imponible. Un Convenio de Doble Imposición, elaborado o no con arreglo al Modelo, se limita a negociar sobre los tributos ya existentes, pero sin que en ningún caso, conlleve la exacción de impuestos no vigentes o la extensión de los existentes en uno de los dos Estados. La enunciación genérica que formula el apartado 2 del artº 2 del Modelo de la OCDE, se efectúa de forma cautelar y objetiva, para evitar que la diferenciación de conceptos en las legislaciones de los Estados Contratantes (en cuanto a la denominación o contenido de los impuestos) provoque una situación de desequilibrio entre los tributos convenidos; y para delimitar la materia imponible de la forma más amplia y aséptica posible, pero sin que, en ningún caso, se pretenda establecer impuestos o hechos imponibles "ex novo". Por ello los Estados Contratantes son libres de restringir, de mutuo acuerdo, no sólo el ámbito de aplicación de tales tributos (p. ej: exclusión de las plusvalías no realizadas si en ninguno de ellos se gravan), sino también los impuestos mismos a los que se refiere el Convenio (éste puede abarcar los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio o sólo uno de estos). Otra limitación que puede afectar al contenido objetivo del Convenio se vincula a la estructura federal o autonómica de los Estados, respecto de los Impuestos percibidos por cuenta de sus subdivisiones políticas o entidades locales; este tema será considerado en el apartado 2.2 posterior.

Los Impuestos a los que se refiere el apartado 2 son todos aquellos que, salvo exclusión expresa, integran, con arreglo al ordenamiento jurídico vigente en los Estados Contratantes, las rúbricas genéricas de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. La no mención de si se trata de impuestos "ordinarios" o "extraordinarios" (establecidos éstos normalmente con carácter



transitorio) conlleva que todos se incluyan en el Convenio. Con respecto a estos últimos podría suscitarse una duda dadas las circunstancias especiales que determinan su establecimiento. La existencia de "tributos extraordinarios" en el momento de la negociación del Tratado simplifica la cuestión; las partes interesadas habrán de decidir si se integran o no en el Convenio. El problema se suscita si tales tributos han sido establecidos por primera vez con posterioridad a la vigencia del Tratado, y éste se refiere de modo amplio, a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y concretamente sólo a tributos calificados como "ordinarios". Otro elemento perturbador surge si, el tributo sólo se establece en uno de los Estados Contratantes. Ambos problemas de indudable repercusión práctica, se consideran en el apartado 4 posterior.

Los recargos, gastos, intereses, etc, integran la deuda tributaria. El Estado con facultad tributaria percibirá las cantidades que, como cargas complementarias, acompañan a la cuota tributaria y constituyen tal deuda (1). Como señalan los Comentarios de la OCDE tal criterio se fundamenta en el principio de que lo accesorio sigue a lo principal.

2.2. El apartado 1 del artº 2 aplica el Convenio a los Impuestos "exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales". Se trata de una delimitación tributaria desde el punto de vista del sujeto activo,

(1) En el ordenamiento español, el artº 58 de la Ley General Tributaria dispone en su apartado Dos que: "en su caso, también formarán parte de la deuda tributaria : a) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos; b) el interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicar la liquidación; c) el recargo por aplazamiento o prórroga; d) el recargo de apremio; y e) las sanciones pecuniarias".

es decir de quién está facultado para exacción del Impuesto. Los Comentarios de la OCDE señalan que " es indiferente la autoridad por cuenta de la que se perciben; puede tratarse del propio Estado, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales (Estados Federados, regiones, provincias, cantones, áreas, departamentos, distritos, "Kreise", municipios, o agrupaciones de municipios, etc...) ". El Modelo de la OCDE, ha establecido un marco amplio que recoge y agrupa multiplicidad de situaciones válidas para cualquier modelo de organización política, con independencia de las especialidades constitucionales, políticas o administrativas de cada Estado. Es elocuente que el texto legal se refiera únicamente a una modalidad aséptica del poder financiero, es decir a la soberanía administrativa (se habla de "impuestos exigibles"), prescindiendo de a quien corresponde la soberanía legislativa (establecimiento del tributo) y la soberanía sobre el producto del impuesto. En la misma línea , los Comentarios de la OCDE aluden a la " autoridad por cuenta de la que se perciben" pero sin entrar en el espinoso tema de a quien corresponde el poder originario o derivado para establecer el tributo. El Modelo configura, pues, un marco; los Estados Contratantes serán los que lo modelen a su conveniencia. El problema se plantea sobre todo en los casos de Estados Federados si éstos ostentan potestad tributaria independiente y la Federación no puede vincular en sus pactos internacionales a las Haciendas de aquéllos. La imposibilidad por otra parte, de atribuir capacidad a los Estados federados para celebrar Tratados internacionales (1), plantea, en tales casos, el interrogante

(1) El artº 6 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, dispone que " todo Estado tiene capacidad para celebrar tratados ". Por tal Estado debemos entender el Ente público con representación internacional unánimemente reconocida.

de cómo evitar la doble imposición por medio de un Convenio.

En España, la Ley de Cortes y la Ley General Tributaria, promulgadas en una época de total centralismo financiero, no dejaban lugar a dudas en orden la facultad exclusiva del Estado para negociar Tratados internacionales, y para ejercer la facultad originaria de establecer tributos, concediéndose a las Provincias, y a los Municipios un poder derivado para establecerlos y exigirlos dentro de los límites fijados por las Leyes, y quedando las demás Corporaciones y Entidades de Derecho público (p. ej: agrupaciones de municipios, cabildos, Consejos, etc...) facultadas sólo para se exacción en los casos determinados por la Ley (1). La Constitución española de 31 de octubre de 1978 ha consagrado igualmente el principio de que corresponde al Estado "la prestación del consentimiento para obligarse por medio de Tratados o Convenios" (artº 94, 1,d); disponiendo, también, que "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley" (artº 133,1). Sin embargo, la configuración de una Organización territorial estatal basada en una filosofía descentralizada, que reconoce a Municipios, Provincias y Comunidades Autónomas, autonomía para la gestión de sus respectivos intereses (artº 137), la atribución a tales Comunidades y Corporaciones Locales de la facultad de establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes (artº 133,2), y el reconocimiento a Haciendas Locales y Comunidades Autónomas de la posibilidad de tener tributos propios (respectivamente, artº 142 y 157), ha replanteado, en el caso de España, la problemática de la virtualidad de los Tratados de Doble Imposición concertados por el poder central, en relación con tales Entes. Es decir, si el Estado español, como tal, puede convenir los recursos propios (impuestos establecidos y exigi-

(1) Cfr. al artº 10, c) de la Ley de Cortes de 17 de julio de 1942; y los artºs 2 y 5 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.

dos) de las Entidades que integran su actual organización territorial , y, como corolario, si tales Entes quedan obligadas y sometidas a lo establecido en el Convenio. El problema adquiere perfiles más concretos una vez publicada la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas de 22 de septiembre de 1980(1), los Estatutos Autónomos de Cataluña de 18 de diciembre de 1979(2), para el País Vasco de 18 de diciembre de 1979(3), y de Autonomía para Galicia de 6 de abril de 1981 (4), así como el Proyecto de Estatuto de Autonomía para Andalucía de 20 de Agosto de 1981 (5). La cuestión que se suscita se vincula a la determinación de la naturaleza del poder normativo concedido por tales textos legales a las Entidades Autonómicas. De entre las diversas alternativas posibles (poder originario : ejercido mediante Ley por el Estado y que sólo tiene como límite la Constitución; poder derivado : permite establecer y exigir tributos en la medida y con los límites que la Ley estatal lo permite), las Leyes Organicas, citadas, al regular los límites de la "tributación propia" de los Entes autónomos ha resuelto

(1) BOE del 1º de octubre de 1980

(2) BOE del 22 de diciembre de 1979.

(3) BOE del 22 de diciembre de 1979.

(4) BOE del 28 de abril de 1981.

(5) BOE del 26 de agosto de 1981.

la cuestión (1); resta determinar si el poder derivado de tales Comunidades es similar o no al de las Corporaciones locales, o puede considerarse como un poder originario de segundo

(1) -La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su artículo 1º, dispone: "Uno. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos". Dos. La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades. En lo que a esta materia se refiere se aplicarán las Leyes ordinarias, Reglamentos y demás normas jurídicas emanadas de las instituciones del Estado y de las Comunidades Autónomas". La misma Ley en su artículo 6º, cuatro, reconoce únicamente la potestad originaria del Estado, al decir que: "Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad originaria establezca tributos..."

-El Estatuto de Autonomía para el País Vasco, en su artículo 42, dispone que "los ingresos de la Hacienda general del País Vasco estarán constituidos por:.....b) los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento vasco, de acuerdo con lo establecido en el artº 157 y en la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades Autónomas".

-El Estatuto Autonómico de Cataluña, en su artº 44 reconoce como un recurso de la Hacienda de la Generalidad "los rendimientos de los impuestos que establezca la Generalidad"; pero siempre, y según el artº 46, "sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

-El Estatuto de Autonomía de Galicia, en su artº 44 considera como uno de los componentes de la Hacienda de la Comunidad Autónoma "los rendimientos de los impuestos que establezca la Comunidad Autónoma"; pero, y de acuerdo con el artº 54, "sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

-El Proyecto de Estatuto de Autonomía para Andalucía en su Artº 56, dice: "constituye la Hacienda de la Comunidad Autónoma: 1. El rendimiento de los Impuestos establecidos por la Comunidad". El artº 59, establece la colaboración entre ambas Administraciones del Estado y de tal Comunidad. Y el artº 62, ap. 3 dice que "mediante Ley de Cortes se establecerá el sistema de colaboración entre la Comunidad Autónoma y el Estado para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que se determinen."

grado (1). En cualquier caso, la conclusión final es la que las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales quedan vinculadas por los Convenios Internacionales que el Estado concierte con otros Estados. De forma indudable y terminante, el artº 1, ap. Tres, de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, dice que: "lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios suscritos o que se suscriban en el futuro por España". Y por su parte los Estatutos del País Vasco y de Cataluña, respectivamente, en sus artºs 20 ap. 5 y 27 ap. 5, disponen la necesidad de que los órganos del Gobierno- Gobierno Vasco y Generalidad -sean informados de la elaboración de los Tratados o Convenios en cuanto afecten a materias de su competencia. La norma contenida en el artº 20,

(1) Del Arco L. y De Luis F. "La distribución de los impuestos en una Hacienda Federal". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1978. Fernandez Cuevas, A. "El sistema normativo de las Comunidades Autónomas. Referencia particular a los aspectos financieros", en la Constitución española y las fuentes del Derecho". Dirección g. de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, págs. 805 a 825. Lasarte J. "Potestad Legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas, en la Constitución.. op.cit. Vol II, págs. 1257-1277. Vid. Linares y Martín de Rosales, J. "Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas", en Hacienda Pública Española, nº 65, 1980, págs. 119 a 192. García-Margallo y Marfil J.M. "Los ingresos de las Comunidades Autónomas" en Hacienda Pública Española, nº 65, 1980, págs. 89 a 117. Iglesias, A. "El Marco de la Hª Regional Española", en CT. 32/80, págs. 85-94. Y Arsuaga J.J. "El poder tributario en España en Crónica Tributaria 34/80, 129-144.

- El artº 40 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre (BOE 31 de enero de 1977) por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre de Bases del Estatuto de Régimen Local (BOE de 21 de noviembre 1975) relativas a ingresos de las Corporaciones Locales, considera como ingresos municipales autónomos "aquellos que, previamente autorizados por las Leyes, establezcan y gestionen los Ayuntamientos."

ap. 3 del Estatuto del País Vasco, en cuya virtud "ningún Tratado o Convenio podrá afectar a las atribuciones y competencias del País Vasco" no se opone a lo dicho previamente, porque la materia fiscal no es de la competencia exclusiva de tal Comunidad Autónoma. El Proyecto de Estatuto de Andalucía, en su artº 23, ap. 1 también exige el informe a la Junta de Andalucía de la ejecución de los Tratados y Convenios Internacionales en cuanto afecten a materias de su específico interés. Pero establecida la obligatoriedad y vigencia general de los Convenios Internacionales de Doble Imposición, podría, no obstante, considerarse la posibilidad de que tales Entidades colaborasen con el poder central en la fase previa de confección del proyecto de Convenio y que, conteniendo las propuestas españolas, se presenta al otro Estado Contratante. La repercusión presupuestaria que las decisiones adoptadas por el poder central puedan tener sobre las respectivas Haciendas autonómicas justifica tal solución. Ésta, por otra parte, tiene su apoyatura legal en la propia Constitución y en los respectivos

.../...

Estatutos de Autonomía (1). El tema de la coordinación burocrática y el modo de articular tal colaboración es lo que habría que estructurar adecuadamente.

2.3. El Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y

(1) -El artº 156 de la Constitución, dispone: "Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. 2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las Leyes y los Estatutos".

-El artº 46 del Estatuto de Autonomía de Cataluña en su ap. 1), establece: "La gestión, recaudación, liquidación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Generalidad, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

-El artº 41, ap. b) del Estatuto de Autonomías del País Vasco, dispone: "2. El contenido del régimen de concierto respetará y se acomodará a los diferentes principios y bases: b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales; se efectuará, dentro de cada territorio histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección".

-El artº 54, ap. 1) del Estatuto de Autonomías para Galicia, dice: "La gestión, recaudación, liquidación e inspección de sus propios tributos, corresponderá a la Comunidad Autónoma gallega, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

-El artº 60, ap. 1 del Estatuto de Autonomía de Andalucía dispone: "La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponde a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá a tales efectos de plenas atribuciones, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones".

sobre el Patrimonio, "cualquiera que sea el sistema de su exacción". Este sistema dependerá del régimen jurídico tributario establecido en cada Estado. En los países en que predomina la imposición de producto, la retención en la fuente constituye el mecanismo característico de dicha imposición. En los Estados en que rige la imposición sintética sobre la renta, el ingreso directo es el eje del sistema. Este planteamiento teórico no se opone a que, en la práctica, y por motivos diversos (p.ej: tradicionales) se combinen ambos regímenes, característicos de filosofías tributarias diferentes. Tal es el caso español, en donde, instaurado un impuesto sintético sobre la renta, existen motivos suficientes para "mantener, dentro de la nueva filosofía tributaria, las ventajas que emanan de los mecanismos de retención en la fuente característicos de la antigua imposición de producto" (1).

La amplitud del criterio seguido por el Modelo de la OCDE, comprende, igualmente, los diversos medios y métodos de determinación de la base imponible (estimaciones directa, objetiva y por Jurados (2), de fijación de la cuota tributaria (en función de un

(1) Cfr. párrafo segundo de la Exposición de Motivos del Real Decreto 2789/1978, de 1º de diciembre, regulador de las retenciones y fraccionamiento de pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este Real Decreto fué derogado por la Disposición Final Segunda del Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; sin embargo el régimen de retención, en cuanto sistema de exacción del Impuesto se mantiene plenamente en el Reglamento citado. Actualmente el nuevo Reglamento del Impuesto de 1981, regula detalladamente tal régimen (cfr. artºs 147 a 152).

(2) En España actualmente, los Jurados Tributarios han desaparecido. La Ley 34/1980 de 21 de Junio, de Reforma de Procedimiento Tributario dispone en su artº 1º que "las funciones y competencias atribuidas actualmente a los Jurados Tributarios y a las Juntas Arbitrales de Aduanas, que se suprimen, se asignan a los Tribunales Económico-Administrativos y a los órganos gestores de la Administración Tributaria en los términos previstos en la presente Ley".

tipo de gravamen o según una cantidad fija establecida en los textos legales), de señalamiento de la deuda tributaria (cuota tributaria, recargos, intereses, sanciones, etc) y del pago de ésta (en metálico, o mediante efectos timbrados). Es decir la fórmula genérica utilizada en el artº 2 del Modelo, abarca cualquier especialidad de exacción impositiva, independientemente de que afecte al sujeto pasivo, a la base imponible, o la deuda tributaria.

3. El apartado 3 del artº 2 del Modelo se refiere a "los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio". Seguidamente prevé dos subapartados para que cada uno de los Estados Contratantes efectue la enumeración de los impuestos a los que la negociación se concreta.

Es un apartado de indudable valor jurídico y práctico. Delimita el ámbito objetivo del Tratado y realiza una labor informativa referente a un momento cronológico determinado. Es complemento necesario del apartado 1, en donde se dispone y acepta por los contratantes, que el Tratado se aplica, en general, a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.

La enumeración de los impuestos actuales en cada uno de los Estados es necesaria, (delimita el ámbito concreto que se ha querido atribuir al Convenio) y de gran utilidad (clarifica el contenido del mismo). Raramente en un Convenio se omite tal enumeración. Esta es conveniente porque refleja el sentir de los contratantes y porque constituye un dato básico para la seguridad jurídica del contribuyente, objetivo fundamental del Tratado. La prioridad de tal concreción se refleja en el hecho de que en algunos Convenios se omiten, incluso, los apartados 1 y 2 (v.gr. Convenios hispano-británico a hispano-japonés); el dato básico es la enumeración específica de los Impuestos que los Estados

recojen en el texto convencional. En tal línea de ideas no considero preciso el Comentario de la OCDE cuando señala que "la relación no tiene valor limitativo, pero sirve de ilustración de los párrafos precedentes del artículo". De acuerdo en que tal enumeración tiene un valor ilustrativo, pero no, en que la relación no tiene un valor limitativo; la amplia formulación del ap. 1 se delimita en virtud de la concreción que se efectúa en el ap. 3. Cabe la posibilidad de que, por ejemplo, existiendo una amplia gama de impuestos directos, los Contratantes hayan excluido alguno de la aplicación del Convenio. El apartado 3 sirve, pues, de filtro del sistema tributario, posiblemente más amplio, existente en un país en un momento determinado. Este apartado efectúa una delimitación del ámbito objetivo del Convenio, desde el punto de vista de la materia imponible, a diferencia del apartado 1 que la efectúa desde la perspectiva del sujeto activo,. La objeción basada en el carácter coyuntural de los tributos y en la aleatoriedad de precisar elementos tan mutables como éstos, se salva por la previsión de futuro del apartado 4 del artº 2. A mayor abundamiento, este apartado 4 exige para la aplicación futura de nuevos tributos "que -éstos- se añadan a los actuales o les sustituyan". Dificilmente podrá cumplirse tal exigencia si no ha existido una enumeración previa. Sólo en el caso de que los Estados Contratantes consideren que el Convenio se aplica a la totalidad de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio existentes en el momento de la firma, la relación actual y detallada del apartado 3 es accesoria o meramente declarativa.

4. El apartado 4 del artº 2 contribuye a dotar el Convenio de vigencia permanente, al margen de cualquier modificación fiscal que uno de los Estados Contratantes pueda introducir en su sistema tributario. Los impuestos son tributos al servicio de la política económica y fiscal de un Estado; su carácter coyuntural es consubstancial

a ellos. Dificilmente pueden compaginarse tal carácter, con la permanencia que debe predicarse de un instrumento jurídico internacional, como es un Convenio de Doble Imposición. La OCDE ha previsto tales eventualidad y necesidad, determinando que "el Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan".

De la lectura de la norma se deducen las directrices filosóficas del precepto:

La premisa básica es que los nuevos impuestos sean "de naturaleza idéntica o análoga" a los comprendidos en el Convenio. Esto quiere decir que sobre la denominación o características formales del tributo, predomina su verdadera naturaleza, que no es preciso que sea idéntica (p. ej: dos impuestos sintéticos sobre la renta uno de los cuales sustituya al otro), sino que es suficiente con que sea análoga (p. ej: un impuesto general sobre la renta y unos impuestos de producto, se sustituyen por un impuesto sintético sobre la renta).

Los nuevos tributos han de establecerse "con posterioridad a la fecha de la firma" del Convenio. Esta exigencia obedece al criterio lógico de que los Estados Contratantes cuando se produzca la firma (ésta autentica el Tratado (1) habrán ya negociado y acordado el contenido concreto del Convenio. Lo que prevé la norma son conductas futuras, pues las situaciones jurídico-fiscales previas a la firma son las que quedan plasmadas en el Tratado.

Se determina, también, que los nuevos tributos "se añadan a los actuales o les sustituyan".

(1) cfr. artº 10, letra b) del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969.

Esta enunciación tan general puede conducir a una interpretación extensiva, ajena y contraria a la filosofía del precepto. La exigencia de que los nuevos impuestos se añadan o sustituyan a los vigentes debe entenderse en relación con las limitaciones que las partes han podido establecer previamente, y que pueden afectar al sujeto activo (este público con titularidad para establecer un tributo), como a la materia imponible (impuestos excluidos). Es decir que la cláusula precautoria del ap. 4 del artº 2 entra en juego sólo si la sustitución tributaria afecta a un impuesto ya incluido expresamente en el Convenio, pero no en otro caso. Por ejemplo un nuevo impuesto local sobre la renta o el patrimonio que sustituya a otro actual y vigente, no comprendido en el Tratado(v.gr. los Estados Contratantes han omitido la tributación local) , no podrá considerarse convenido. De nuevo resalta la importancia delimitadora atribuida a la enumeración de los impuestos contenida en el ap. 3 del Tratado.

Un problema que puede suscitarse y que se vincula a los principios de reciprocidad internacional y del "pacta sunt servanda" es el de la inclusión o no en el Convenio de un Impuesto establecido "ex novo" y sólo en uno de los Estados Contratantes después de la negociación de un Tratado (v.gr. Impuesto sobre el Patrimonio). El tema se plantea si el Convenio se refiere genéricamente a "los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio" y tal materia imponible (el patrimonio), incluso, es objeto de regulación concreta en un artículo del Convenio. El tema tiene trascendencia no sólo por la dejación de soberanía fiscal que el Convenio, al estructurar el precepto respectivo, conlleva (v.gr. gravamen exclusivo en el país de residencia de todos los bienes muebles que integren el patrimonio de una persona), sino también por las alternativas o posibilidades legales que en la norma interna del país que establece el tributo, pueden contenerse (p. ej. opción concedida a sus nacionales para tributar por obligación personal o

real (1), y que para no discriminar habría que aplicar a los nacionales del otro Estado. De acuerdo con el principio "pacta sunt servanda", el impuesto establecido unilateralmente habría de incluirse en el Convenio. Sin embargo dos argumentos nos conducen a la solución contraria: primero, que por encima del citado principio está el de la "reciprocidad internacional", como equiparador de las concesiones que deben existir entre los Estados; y segundo, que la enunciación concreta y actual de los impuestos integrados en el Convenio es la que condiciona la aplicación futura de los impuestos que "se añadan a los actuales o les sustituyan". El tema, no obstante, es muy discutible.

El apartado 4 completa su previsión estableciendo que periódicamente las Autoridades competentes de los Estados Contratantes "se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales". Esta norma pretende que, en todo momento, las Autoridades de cada uno de los Estados conozcan la situación de la legislación del otro Estado, y consiguientemente, el alcance de lo Convenido. Tal notificación, obviamente, habrá de limitarse a aquellas modificaciones que incidan substancialmente en el régimen jurídico de los impuestos comprendidos en el Tratado. El señalar "el final de cada año" como momento de la notificación, tiende a facilitar el trabajo de las Administraciones y el que en cada comunicación se comprenda la mayor información posible. Pueden pactarse, no obstante, lo que mejor convenga a sus respectivos intereses.

5. Los Convenios españoles de Doble Imposición, con las lógicas particularidades, se ciñen al Modelo de la OCDE. Pero no todos ellos coinciden en los mismos criterios de delimitación tributaria.

(1) cfr. artº 3º, ap. Cuatro de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

5.1. Desde el punto de vista subjetivo, es decir atendiendo al sujeto activo que establece los Impuestos, la mayor parte de los Tratados integra los tributos establecidos por las subdivisiones o entidades locales que conforman el Estado. Incluso en los casos de Alemania y Suiza, el Convenio se aplica, por parte de Alemania, a los impuestos percibidos por los Länder, y por parte de Suiza a los impuestos federales, cantonales y comunales.

La variedad de organizaciones (política y administrativa) se refleja en que en un número considerable de Tratados se sustituye la referencia a las subdivisiones políticas por la de subdivisiones administrativas (Convenios con Dinamarca, Francia y Suecia); o la de Asociaciones públicas (Convenio con Finlandia), o, incluso se omite totalmente (Convenio con Noruega, Portugal y Marruecos). En otros casos las autoridades y subdivisiones administrativas se agregan a las políticas (Tratados con Austria e Italia). En los suscritos con Canadá, Checoslovaquia, y Rumania, se omite toda referencia a Entes Públicos distintos del Estado, lo cual conlleva que tales Acuerdos se limiten a la tributación estatal, en sentido estricto. El Convenio con Polonia (protocolo Ad. al artº 2) amplía el ámbito de Tratado tal como se configura en su artº 2, ap. 1, al establecer que "el Convenio se aplicará a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio prescindiendo del nivel de la autoridad del respectivo Estado Contratante por cuya cuenta fueron establecidos los impuestos". El Tratado con Brasil, circunscrito a los tributos estatales, incorpora en la relación de tributos el "arbitrio -español- de radiación" (protocolo 1. Ad. al artº 2, párrafo 3,a),6). Los Convenios con Japón y Reino Unido prescinden de los apartados en que se contiene tal delimitación subjetiva, configurando el ámbito del Tratado sólo a base de criterios objetivos; pero en ambos casos, al efectuarse la enumeración concreta de los impuestos comprendidos, se integran determinados tributos locales. En el de

Japón, los "impuestos locales sobre las personas" (por parte de Japón), y los "impuestos locales sobre la renta" y el "arbitrio de radicación" (por parte de España). Los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio" (sólo por parte de España) en el Convenio con el Reino Unido.

5.2. Objetivamente, es decir de acuerdo con la materia imponible recogida en nuestros Convenios, todos ellos, salvo los suscritos con Brasil, Italia, Japón, Portugal y el Reino Unido, se refieren a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. No deja de extrañar la concesión unilateral que España efectúa en favor del Reino Unido, ya que sólo nuestro país incorpora al Convenio "los impuestos locales sobre la renta y el patrimonio". La inexistencia de Impuesto sobre el Patrimonio, en aquel país, y la imposibilidad de gravar allí, con arreglo a tal impuesto, los bienes poseídos por residentes de España, podría justificar este aparente desequilibrio entre las prestaciones de ambos países. El posible establecimiento de tal impuesto en el Reino Unido y la realidad que supone el vigente "Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio", en España, suscita, sobre todo en nuestro caso, el problema de su integración o no en el Convenio vigente. La omisión en este Tratado de una referencia amplia a su aplicación a los "Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio", y su limitación a los "Impuestos locales sobre el Patrimonio" dificultan la inclusión del citado Impuesto Extraordinario en el Convenio vigente.

La norma del Convenio con Suecia (Protocolo 1. Ad. al Artículo II, párrafo 3,b)ii) que amplía el ámbito objetivo del Convenio al "gravamen especial del 4% establecido por el artº 104 de la Ley 41/1964, de 11 de junio" carece de vigencia

una vez publicada la nueva Ley del Impuesto de Sociedades de 27 de diciembre de 1978. El Convenio con Suiza (1) prevé que el artº 2 se refiere, también, a los Impuestos sobre la renta y el patrimonio ordinarios como extraordinarios. En los suscritos con Bélgica, Brasil, Japón y Países Bajos se incluye, por parte de España, el Arbitrio de radicación (vid. los Protocolos respectivos Ad. al artº 2).

5.3. Extremo a comentar es el de la relación de impuestos incluidos en los Convenios suscritos por España.

a) La normativa vigente española en relación con los impuestos directos se contiene en la Ley 44/78, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley 50/77, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, respecto al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Los nuevos Impuestos establecidos en las Leyes 44/78 y 61/78, sustituyen a los antiguos Impuestos Generales sobre la Renta, y a los Impuestos a Cuenta (Contribuciones Territoriales, e Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, sobre las Rentas del Capital e Industrial). El nuevo Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio deberá considerarse incluido en un Tratado, cuando el Convenio respectivo contenga una alusión previa y general al Impuesto sobre el patrimonio, y exista una situación de reciprocidad en el otro Estado. La referencia a los impuestos de los territorios coloniales (Ifni, Sahara y Guinea Ecuatorial) y al régimen específico de las empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos -Ley de

(1) Canje de Cartas de 26 de abril de 1966, entre el Jefe del Departamento Político Federal de Suiza y el Embajador Extraordinario y Plenipotenciario de España.

27 de junio de 1974 (1)- deben considerarse derogados; en el primer caso por razones históricas conocidas; y en el segundo, en virtud de la Disposición Final Tercera de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades.

La Imposición local sobre la Renta y el Patrimonio ha sufrido modernamente una profunda renovación, pues además de la tributación local tradicional, deben tenerse en cuenta las transformaciones operadas en virtud de la Disposición Transitoria Primera, b), de la Ley 44/78 (2).

b) Los gravámenes que integran las listas impositivas de los Países que han contratado con España, deben considerarse vigentes salvo las adiciones o modificaciones siguientes:

1º) AUSTRIA: Debe añadirse :

- "la Contribución sobre las empresas agrícolas y forestales para la igualación de las cargas familiares" establecida por la Familienlastenausgleichsgesetz, de 1967.

2º) BELGICA: Debe incluirse:

- "la participación excepcional y transitoria de solidaridad" a cargo de sociedades, asociaciones, establecimientos u organismos sujetos al Impuesto de Sociedades, o al Impuesto de no residentes (Ley belga de 30 de marzo de 1976); y

- "la participación complementaria de solidaridad"

(1) Esta Ley 21/1974 deroga a la de 26 de diciembre de 1958.

(2) Dispone esta norma que "Se transforman en tributos locales de carácter real : La Cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, y la Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal".

a cargo de Sociedades cuyos beneficios excedan de ciertos límites (Ley belga de 8 de agosto de 1980)

3º) FRANCIA:

- La unificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha conducido a la supresión del "Impuesto Complementario"(artº 2,ap.3 letra b)) desde 1º de enero de 1971. La simplificación de su denominación ha llevado a adoptar la expresión "Impuesto sobre la Renta".

4º) NORUEGA: Los impuestos actualmente vigentes son:

- el Impuesto Nacional sobre la Renta;
- el Impuesto provincial sobre la Renta;
- el Impuesto municipal sobre la Renta;
- la Contribución nacional para el fondo de igualación fiscal;
- el Impuesto nacional sobre el patrimonio;
- el Impuesto municipal sobre el patrimonio;
- el Impuesto nacional sobre la renta y el patrimonio relativo a la exploración y explotación de recursos petrolíferos submarinos y actividades y trabajos con ellos relacionados.
- el Gravamen sobre la remuneración de artistas no residentes;
- el Impuesto sobre los marinos.

5º) PORTUGAL: Se suprimen:

- El "Impuesto para la defensa y desarrollo de ultramar" (artº 2,ap.3.b)6); y

- los "Impuestos adicionales" tal como figuran en el artículo 2, ap.3,b),9) y 10) sustituyéndolos por una única mención del siguiente tenor: "Impuestos adicionales sobre los impuestos precedentes".Esta modificación se debe a la transformación de la tributación local.

Se incluye, el "Impuesto sobre el rendimiento del petróleo".

5.4. La casi totalidad de los Convenios excluyen expresamente las "Cuotas de la Seguridad Social" del ámbito objetivo del Tratado. En los suscritos con Austria, Canadá, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Portugal, Rumanía y Polonia no llega a recogerse tal mención. Esta omisión no implica la extensión del Convenio a tal exacción, sino que debe interpretarse como confirmación de la voluntad de los contratantes de su exclusión total y "ab initio".

La referencia a los "Impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas", no se contiene en los tratados con Austria, Francia, Portugal, Polonia y Rumanía; éste último tampoco hace referencia al "Impuesto sobre las plusvalías".

La previsión sobre la aplicación del Convenio a Impuestos futuros, idénticos o análogos, establecidos posteriormente a la fecha de la firma de aquel y el procedimiento formal de comunicación entre las Autoridades competentes de las modificaciones introducidas en las respectivas legislaciones, se contienen, sin excepción, en todos los Tratados suscritos por España. El de Austria prevé incluso la apertura de negociaciones cuando la modificación legislativa afecta a dividendos o intereses (artº 2, ap. 4 segundo párrafo).

6. La exposición efectuada no quedaría completa si se omitiese la referencia al ámbito objetivo de las normas que regulan el régimen jurídico de la navegación marítima y/o aérea.

6.1. Los Convenios de Doble Imposición referentes a tal actividad no son armónicos ni en cuanto a la actividad que comprenden (v.gr. los suscritos con Chile y EEUU se refieren a la navegación aérea, el primero , y a la navegación marítima, el segundo; los suscritos con Argentina, Irlanda, Sudafrica y Venezuela contemplan ambos tipos de navegación), ni en cuanto a los Impuestos incluidos en los mismos. Desde este punto de vista , la formulación más genérica se contiene en los Convenios con Argentina y Chile: se alude a "los impuestos sobre la renta y el patrimonio" (Argentina) sin más disquisiciones, o se refiere sin ninguna exclusión, al carácter estatal o local de tales gravámenes (Chile). Los Tratados suscritos con Irlanda, Sudáfrica y Venezuela se circunscriben a los "Impuestos sobre la renta". Sin embargo, la cláusula jurídica utilizada varía en todos los casos, pues, en un supuesto, el ámbito objetivo del Convenio se circunscribe al "Impuesto sobre la Renta" y a los "Impuestos sobre rentas o beneficios" (Irlanda); en otro al "Impuesto sobre la Renta" y a "cualquier otro gravamen sobre la renta que sea exigible en España (Sudáfrica); y en el tercero, al "Impuesto sobre Sociedades" y al "Impuesto industrial, Cuota de Beneficios", (Venezuela). En el tratado con EEUU, la exención concedida unilateralmente por este país a los ciudadanos españoles que obtengan "ganancias derivadas de operaciones de buques abanderados en España", comprende los tributos exigidos en EEUU por las Leyes del país.

De tales cláusulas , de las que no puede predicarse su bondad jurídica, se deducen las siguientes conclusiones:

1ª) Que, salvo los casos de Argentina, Chile y EEUU, la tributación que, en su caso, incide sobre el patrimonio, queda excluida del Convenio.

2ª) Que, en general, la exención impositiva afecta a las "empresas que ejerzan tal navegación, y, precisamente, en relación con las rentas obtenidas en tal ejercicio. El Convenio con Irlanda exime, además, los "intereses y dividendos" y "las utilidades del trabajo personal obtenidas por los miembros del Consejo de Administración de una empresa en relación con la explotación de dicho negocio". Los Convenios con Argentina, Chile y Sudáfrica conducen a igual conclusión dada la amplitud de los términos utilizados.

3ª) Que los Impuestos actualmente comprendidos son, por parte española, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio; además, los impuestos locales directos. El Convenio con Venezuela, suprimida la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial, debe entenderse limitado a los Impuestos estatales sobre la Renta y sobre Sociedades.

6.2. Las Ordenes Ministeriales dictadas por España en base al principio de reciprocidad y referentes a las Entidades de Navegación aérea (1), ofrecen una uniformidad de criterio encomiable. Las exenciones se refieren al Impuesto de Sociedades, al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (en cuanto a las

(1) Están vigentes las dictadas en relación con las Entidades de Navegación aérea de EEUU, Kuwait, Libano, Marruecos, Mejico, Nigeria, República Arabe Unida y Zaire.

retribuciones que perciban los Consejeros de Sociedades extranjeras en España (1)) y al Impuesto sobre las Rentas del Capital (respecto de los dividendos, intereses y primas de amortización de obligaciones abonadas por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España (2)). En la actualidad tales exenciones hay que reconducirlas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades en los conceptos que sean aplicables y correspondan a aquellos hechos imponible.

6.3. Los Convenios de Transporte Aéreo Comercial con cláusula de exención de impuestos directos, plasman criterios más propios de un Convenio fiscal que de un Tratado comercial. En todos ellos (3), salvo en el de Colombia, la exención afecta, en general, a "todo tipo de impuestos sobre beneficios obtenidos en la explotación de los servicios convenidos". En algunos casos, se incluyen también las "cargas" (Jordania), y los "gravámenes" sobre los beneficios (Liberia)(4). El Convenio con Colombia es más amplio pues

(1) cfr. Artº 41, ap. 6 de la Ley 41/1964 de 11 de junio, y artº 5 ap. 10) del Texto Refundido del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal de 1967. Estas normas están derogadas actualmente.

(2) cfr. artº 49, ap. 2 y 4 de la Ley 41/1964 de 11 de junio y artº 9 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 1967. Ambas disposiciones están derogadas actualmente.

(3) Existen Convenios de tal índole con Colombia, Costa de Marfil, Cuba, Gabón, Hungría, Jordania, Liberia, Paraguay, Tunes, URSS y Uruguay y Polonia.

(4) Tal mención podría hacer pensar en el "Gravamen especial del 4%" establecido por el artº 104 de la Ley 41/1964, si se consideran las fechas de tales Convenios: 18 de mayo de 1977, el de Jordania; y 20 de agosto de 1977, el de Liberia. La vigente Ley de Sociedades de 1978 ha suprimido tal gravamen.

se refiere a "los impuestos que gravan las rentas, ingresos, y el capital o patrimonio que pueden atribuirse o estén vinculados a las instalaciones o elementos de explotación situados en su territorio (el del país respectivo), así como a las participaciones de los miembros del Consejo de Administración en los beneficios de la empresa designada". Los Impuestos sobre la Renta y Sociedades y, en su caso, sobre el Patrimonio, son los que, hoy día, deben entenderse aplicables en los conceptos y hechos imponibles señalados.

2. DEFINICIONES.

ARTICULO 3
=====

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- c) las expresiones "empresa de un Estado Contratante" y "empresa del otro Estado Contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- d) La expresión "tráfico internacional", significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante, salvo cuando el buque o aeronave no sea objeto de explotación más que entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante;
- e) la expresión "Autoridad competente", significa:
 - i) (en el Estado A).....
 - ii)(en el Estado B):.....

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá , a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se la atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.(a).

(a) Coincide prácticamente con el artº 3 del Modelo de 1963. La definición de "Estado Contratante" no figura en el Modelo de 1977, pero en éste se ha incorporado la definición de "Tráfico internacional".

1. Aún cuando el artículo 3 del Modelo de 1977, lleva como título "Definiciones Generales", su contenido no corresponde exactamente con el enunciado. Alguna de sus definiciones no son tales, sino simples descripciones, - caso de las "Autoridades Competentes-; además. el sentido del artículo es más amplio y omnicomprendivo, tendente a establecer normas válidas de interpretación general (1). Por otra parte, algunos de los términos básicos para la aplicación del Convenio no figuran en el precepto, como son los conceptos de "residente" (2), establecimiento permanente (3), "bienes inmuebles" (4), "dividendos" (5), "intereses" (6), "cánones" (7), "profesiones liberales" (8) y "nacionales" (9), cuyo significado se explicita en las normas que se refieren a los mismos.

2. El precepto, en sus apartados 1 y 2, establece un régimen perfectamente diferenciado entre los términos que son objeto de definición en el mismo, y las expresiones que no lo son. En el primer caso, la determinación conceptual se constriñe de dos formas: se restringe su aplicación al ámbito del Convenio ("a los efectos del presente Convenio"), y se subordinan las definiciones a la interpretación global del conjunto (el contexto del artículo puede exigir una exégesis diferente). El hecho de que la definición lo sea "a efectos del presente Convenio" implica que su utilización queda circunscrita al texto suscrito entre las partes contratantes

(1) Sobre la interpretación de los Convenios vid. BORRAS A. en "Convenios Internacionales para evitar la doble imposición desde un punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales", en Estudios de Doble Imposición Internacional, Instituto Estudios Fiscales, Madrid 1979, págs. 25 a 74.

(2) Se definen en el artº 4.

(3) Idem en el artº 5.

(4) Idem en el artº 6.

(5) Idem en el artº 10.

(6) Idem en el artº 11.

(7) Idem en el artº 12.

(8) Idem en el artº 14.

(9) Idem en el artº 24.

en relación con las materias específicamente contenidas en el mismo, sin que pueda pensarse en la utilización extensiva de sus términos, no sólo en relación con otros Convenios, sino también en áreas distintas de la tributaria. La interpretación restrictiva típica del Decreto Fiscal encuentra en los Convenios de doble imposición aplicación cumplida. Por ello, los recelos que en algún país signatario pueda suscitar, la inclusión de definiciones o expresiones políticamente comprometidas, por ejemplo la de Estado y sus límites geográficos, quedan plenamente compensados con la utilización estricta y concreta de aquéllas. Además, la necesaria subordinación de los preceptos aislados al contexto, y la primacía que a esta interpretación se otorga, corrobora la preferencia de la interpretación lógico-sistemática sobre la exégesis gramatical efectuada de forma aislada.

El apartado 2 del artículo resuelve el problema de la interpretación del Convenio en el caso de que los términos o expresiones utilizados no se hayan definido en él. El principio básico de interpretación se subordina, también en este supuesto, a que del conjunto del texto no se deduzca una interpretación diferente, pues es la consideración unitaria y global del Tratado el que determina la exégesis a efectuar. Esta es la exigencia básica de la función interpretativa, implícita en la aplicación de la norma(1). Sin embargo, el apartado 2 es, inicialmente, una norma de remisión, pues el significado de los términos no es otro que el atribuido en la legislación propia del Estado Contratante que aplica el Convenio. Es el Estado interesado el que, de forma unilateral, deberá proceder, de acuerdo con su legislación, a atribuir a cada término el significado que con arreglo a sus normas corresponda. Pero la legislación de referencia que debe utili-

(1) Sobre la interpretación aplicativa de los Tratados, vid. Sainz de Bujandá F. en "Hacienda y Derecho" Madrid 1962. Vol II, págs. 179 a 204.

zar el exégeta no es el sistema jurídico total, sino sólo "la legislación de este Estado - el que aplica el Convenio - relativa a los impuestos que son objeto del Convenio". Esta limitación conlleva problemas evidentes, pues el Derecho Fiscal es una rama del Derecho que utiliza nociones substantivas importadas de otras ramas del Ordenamiento jurídico, básicamente del Derecho Civil y Mercantil: v.gr. concepto de persona, domicilio, patrimonio, etc. Por otra parte, el Modelo no mantiene un criterio uniforme porque el reenvío a veces se efectúa a la legislación general y otros al Derecho privado (1).

Por otra parte, la interpretación a que alude el apartado 2 se efectúa de forma unilateral, por un Estado Contratante, con independencia de lo que disponga la legislación del otro Estado sobre idéntica materia o concepto, - que puede no ser coincidente - y del criterio que la otra parte contratante pueda tener sobre el tema. Incluso, puede darse el caso que conceptos utilizados y no definidos en el Convenio tengan un tratamiento jurídico perfectamente delimitado en uno de los Estados Contratantes, mientras que en el otro no existan, o existiendo, sus perfiles sean más borrosos : v.gr: la figura del "partnership". La atribución de la potestad aplicativa del Convenio a cada uno de los Estados Contratantes, aisladamente, genera problemas que sólo la mutua buena voluntad de las Autoridades competentes puede resolver. El procedimiento amistoso adquiere en tales supuestos importancia innegable (2).

3. Un tema general íntimamente vinculado a la interpretación y aplicación del Convenio, es el referente al modo en que tales funciones deben realizarse cuando el Tratado se ha confeccionado y suscrito

(1) cfr. artº 10 ap.3, y artº6, del Modelo de 1977, para la definición de dividendos e inmuebles, respectivamente.

(2) Para un desarrollo extenso de estas cuestiones, vid. artº 25 y sus Comentarios.

en base al Modelo del año 1963, y la interpretación del mismo pretende realizarse según los Comentarios del Modelo de 1977. Enmarcar este problema aquí no constituye caprichosa arbitrariedad, sino que obedece a motivaciones profundas. El artículo 3 desborda su enunciado y presenta facetas vinculadas a la temática general de la interpretación jurídica de los Convenios internacionales. Por otra parte, la cuestión es interesante porque según el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, los Comentarios "ofrecen una particular importancia para la elaboración del Derecho Fiscal Internacional". "No están destinados a figurar como anexos de los Convenios que se firmen por los Países Miembros que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional ; sin embargo, pueden ser de gran ayuda en la aplicación de los Convenios y principalmente para la resolución de eventuales controversias". En relación con el problema planteado recomienda, que, en lo posible "los Convenios existentes se interpreten con el espíritu de los Comentarios, aunque sus disposiciones no contengan las matizaciones efectuadas por el Modelo de 1977".

Mi opinión es que siempre y cuando que tales Comentarios sean considerados como elementos de ayuda para la labor interpretativa no cabe objeción que oponer. Como bien dice la OCDE constituyen anexos no obligatorios; la norma que tiene fuerza jurídica es el Convenio suscrito. La utilización de los Comentarios debe efectuarse prudentemente y dentro de un entorno de mutuo entendimiento. Constituyen la interpretación auténtica del Convenio, pero precisamente del que constituyen parte inseparable. Pretender imponer o forzar un criterio interpretativo, y, más aún, desviar su aplicación a Convenios suscritos de acuerdo con directrices previas y, en parte, diferentes significa conculcar la función que a dichos Comentarios se asigna.

En resumen, la interpretación de los Convenios suscritos según el Modelo de 1963, debe efectuarse en base a los Comentarios de dicho Modelo; obedecen a motivaciones y filosofía concretas. Los comentarios del Modelo de 1977 agotan su función en servir de ayuda y apoyo a las partes interesadas si éstas así lo aceptan. Pretender interpretar aquellos Convenios son arreglo al nuevo espíritu supone una inversión de los términos de la interpretación histórica.

4. El hecho de que el Modelo de 1977 se remita a la legislación fiscal y, más ampliamente, a la legislación vigente de un Estado Contratante, exige apuntar las normas que, en el ámbito jurídico español, sirven de ayuda a la interpretación del Convenio,

4.1. El Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, al que se adhirió España por Instrumento de 2 de mayo de 1972, incorpora normas precisas sobre la interpretación de los Tratados. Las disposiciones contenidas en los arts 31 a 33 pueden sistematizarse así:

- a) Reglas generales: Interpretación de buena fé, conforme al sentido usual de los términos utilizados, y teniendo en cuenta el objeto y fin del Acuerdo. A un término se le dará un sentido especial si consta que tal fué la intención de las partes.

Estas reglas constituyen la que pudiera denominarse interpretación objetiva del Convenio. Los criterios aludidos son pautas a seguir en el ejercicio de tal función. La interpretación no obstante, choca con problemas evidentes vinculados a la labor complementaria de desvelar el significado de tales criterios; porque ¿cómo debe entenderse la buena fé?, ¿cuál es el sentido usual de los términos?, etc. En tal tarea sirve de ayuda lo que, técnicamente, se denomina el "contexto" de un Tratado y que agrupa además de su texto, preámbulo y anexos, los acuerdos que se re-

fieran al tratado y que se hayan concertado entre las partes con motivo de su celebración, y los instrumentos formulados por una o más partes, con motivo de aquella celebración, y aceptados por las demás como instrumentos referentes a él. Además, y con el contexto, se tendrán en cuenta los acuerdos o prácticas ulteriores referentes a la interpretación o aplicación de sus disposiciones y las normas pertinentes de Derecho Internacional aplicables a las relaciones entre las partes (1).

- b) Medios complementarios, es decir trabajos preparatorios y circunstancias de su celebración.

Estos medios se refieren a la intención de las partes, y constituyen, por contraposición al método objetivo, el método subjetivo de interpretación. De todas formas es problemático acudir a circunstancias coyunturales y de hecho como medio interpretativo.

4.2. En la Ley General Tributaria también se contienen normas interpretativas; sus artºs 23 y 24 expresan criterios perfectamente claros:

- a) Las normas se interpretan son arreglo a los criterios admitidos en Derecho;
- b) En tanto no se definan por el Ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda; y
- c) No se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones.

(1) Para un estudio amplio del significado del Convenio de Viena, vid. De la Guardia E. y Delpch M, en "El Derecho de los Tratados y la Convención de Viena de 1969". La Ley B.Aires 1970, págs 310 a 329.

La regla básica de la interpretación fiscal es que ha de realizarse con arreglo a criterios jurídicos. Congruentemente los actos o negocios jurídicos se calificarán conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados (1). La utilización subsidiaria del sentido jurídico, técnico o usual de los términos empleados en las normas fiscales, sólo es válida en tanto aquellos no aparezcan definidos por el Ordenamiento tributario. La utilización de reglas interpretativas propias del Derecho Fiscal se pone de manifiesto al comprobar cómo el Código Civil establece que, "procederá la aplicación analógica de la normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón (2).

Por otra parte, los ámbitos interno e internacional, coinciden, en la necesidad de que las normas se interpreten "según el sentido propio de sus palabras, en relación con el texto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas".(3)

4.3. Sobre la base de lo expuesto y considerando el reenvío de los Convenios de Doble Imposición a la legislación, en general, y a la fiscalidad, en particular, de los Estados Contratantes, la interpretación de los Convenios suscritos por España se adecua a las siguientes pautas:

- a) Preferencia de la interpretación sistemática, es decir la derivada del contexto del Tratado. Este contexto habrá de entenderse en el sentido dado por el artº 31, ap. 2 del Convenio de Viena de 1969.

(1) cfr. artº 25 de la Ley General Tributaria.

(2) cfr. artº 4º.1) Código Civil, según la redacción dada a su Título preliminar por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo.

(3) cfr. artº 3º.1) de este mismo Código.

- b) Validez de la interpretación gramatical en los casos en que el término utilizado aparezca definido expresamente en el Convenio.
- c) Aplicación de la interpretación lógica y unilateral de la norma, respecto de los términos no definidos en el texto. Este tipo de interpretación deberá efectuarse de buena fé con arreglo a criterios jurídicos - de derecho privado o público, según proceda - y subsidiariamente, conforme al sentido técnico o usual de los términos empleados.
- d) Vigencia de la interpretación histórica y finalista. La consideración de los antecedentes históricos y legislativos, y la necesidad de atender al espíritu y finalidad de los Acuerdos lo confirma. En el caso de los Tratados que nos ocupan, su razón fundamental estriba en la necesidad de evitar la doble imposición internacional.
- e) Exclusión de la analogía como criterio hermeneútico.

5. Las definiciones comprendidas en los subapartados del apartado 1 del artículo 3, reflejan ponderación en cuanto a los conceptos recogidos. Se ha optado por aquéllos que gozan de general aceptación, y cuya determinación no plantea problemas interpretativos, ni susceptibilidades políticas. Queda el arbitrio de los Estados Contratantes incluir, como de hecho lo hacen, las nociones que estimen necesario delimitar con carácter general y previo. El análisis de los Convenios suscritos por España pone de manifiesto la veracidad de este aserto.

5.1. El Modelo define, en primer lugar, el término "persona". Este es un concepto genérico que corresponde a "las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas". Es una definición amplia en cuanto a las personas jurídicas, pero muy concreta para las personas físicas, pues la clarificación de este concepto no ofrece problemas. No obstante, la persona física para ser sujeto de

derechos y obligaciones debe reunir los requisitos que la legislación de cada Estado exige para que el nacido pueda reputarse tal (1). El concepto de persona jurídica se considera desde una doble perspectiva; se incluyen las sociedades, entidades jurídicas por excelencia, y cualquier agrupación de personas que sin ostentar la condición de sociedades su dato característico esté constituido por el elemento personal. Esta última idea hace pensar en las agrupaciones de profesionales que, de forma colectiva, se dedican a la prestación de servicios profesionales y técnicos: v.gr. abogados, médicos, ingenieros, etc. En definitiva, el término "persona", tal como se define en el Modelo, abarca las personas físicas, las sociedades, y las agrupaciones de personas sin personalidad jurídica, pero que puedan devenir sujeto de derechos y obligaciones. Esta posibilidad, no obstante, dependerá de la legislación de cada Estado, ya que no en todos los casos existirá tal, aparentemente anómala, coordinación entre titularidad jurídica y ausencia de personalidad jurídica.

El término "Sociedad" se perfila más. La premisa básica es que la sociedad es una persona; pero una persona jurídica, es decir un sujeto de derecho dotado de personalidad propia, independiente de la de cada uno de sus miembros y susceptible de ser titular de derechos y obligaciones. La Sociedad constituye la modalidad por excelencia de la amplia gama de personas jurídicas. Considero que la definición del Modelo de 1977, invierte los términos, pues el genérico lo constituye la persona y la especie la sociedad; ésta queda encuadrada en aquélla pero no al revés. La persona jurídica ofrece un abanico de formas que no se agotan en la Sociedad cualquiera que sea el tipo de ésta. Además, el reconducir al tér-

(1) El artº 30 del Código Civil exige que el feto tenga figura humana y viva 24 h. enteras desprendido del seno materno.

mino "sociedad" cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos, implica mezclar figuras jurídicas cuyo ámbito de aplicación y validez pueden circunscribirse a terrenos más concretos. No todos los sistemas jurídicos ofrecen idéntica uniformidad de raíces, planteamientos y necesidades, pero lo que es de aceptación general es que la sociedad es un tipo de persona jurídica y no lo contrario. Más sencillo hubiera sido definir el término "persona" incluyendo en el mismo a los individuos y a las entidades jurídicas, y asimilando a éstas las que ostentan propiamente, la calidad de tal -civiles o mercantiles- y las agrupaciones de personas o bienes que, a efectos fiscales, tienen la consideración de sujetos pasivos. Con independencia de esto, y según los comentarios de la OCDE, el término "sociedad" sólo afecta al artº 10 - dividendos -, al apartado 7 del artº 5 - control de una sociedad de un Estado por otra residente del otro Estado, - y al artº 16 - remuneración de los miembros de un Consejo de Administración.

En el ámbito jurídico español, el Código Civil, en su artº 35, considera personas jurídicas las corporaciones, asociaciones, fundaciones de interés público reconocidas por la Ley, y las asociaciones de interés particular civiles, mercantiles o industriales a las que se otorgue por Ley personalidad propia (1). La sociedad civil se configura como contrato, pudiendo constituirse de cualquier forma, salvo que se aporten a ella bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso será necesaria la escritura pública. La personalidad de estas sociedades se liga al carácter público de sus pactos; aquéllas cuyos pactos se mantengan en secreto entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con terceros, quedan privadas, "ex lege", de personalidad (2).

(1) Las Asociaciones para fines lícitos se regulan por Ley 191/1964, de 24 de diciembre (BOE, de 28 de diciembre de 1964).

(2) cfr. artº 1665, 1667 y 1669 del Código Civil.

En el Código de Comercio, las Entidades mercantiles se estructuran jurídicamente en base al contrato de compañía. Este debe constar en escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil. A partir de entonces goza de personalidad jurídica en todos sus actos y contratos. Modalidades de tales entidades son, las regulares colectivas, las comanditarias, las comanditarias por acciones, las anónimas (1) y las de responsabilidad limitada. En la actualidad, desfasado el Código en la regulación de las entidades mercantiles, la de las anónimas y de responsabilidad limitada (a éstas ni siquiera alude al Código de Comercio) se contiene, respectivamente, en la Ley de 17 de julio de 1951, y en la de 17 de julio de 1953.

En el ámbito del Derecho Fiscal el artº 33 de la Ley General Tributaria, considera sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición".

Las Entidades Cooperativas, reguladas por la Ley 52/1974, de 19 de diciembre (2) completa el cuadro jurídico de Entidades susceptibles de imposición.

Tema árido es el referente a las "sociedades de personas". Los escollos a resolver afectan, fundamentalmente, al régimen jurídico aplicable. En determinados casos son consideradas como unidades imponibles independientes; en otros, se aplica un sistema de transparencia fiscal gravando no al ente, al cual se considera inexistente, sino a los asociados de forma individual y proporcional a su participación en él. La cuestión adquiere mayor virulencia cuando todos los partícipes no residen en el Estado en que la "sociedad" se ha constituido. La calificación

(1) cfr. artºs 116, 119 y 122 del Código de Comercio.

(2) BOE de 21 de diciembre de 1974.

de sus rentas - beneficios - también varía según que se les califique o no como sociedades. En el primer caso, las distribuciones son dividendos; en el segundo, beneficios comerciales. El régimen jurídico será, pues, distinto. Estas y otras razones son las que han determinado que el Modelo no trate el tema. Los Estados Contratantes decidirán en sus negociaciones lo más conveniente. En el ámbito jurídico español las sociedades civiles colectivas y las comanditarias e, incluso, las cuentas en participación (?) pueden dar idea de algunos rasgos de las "sociedades de personalistas (1).

5.2. Otra definición contenida en el artº 3 es la de "Empresa de un Estado Contratante". No se define lo que es una empresa, empeño por lo demás difícil y complejo. El artículo equipara la empresa con su explotador y la localiza en el Estado Contratante del que éste sea residente. Empresa, equivale, por tanto, a negocio cuya titularidad está atribuida a un residente, que puede ser una persona física, una sociedad otro tipo de entidad jurídica, o cualquier agrupación de personas. La terminología usual de los artículos del Modelo es, precisamente, la de "empresa de un Estado Contratante", excluyéndose a propósito, excepto en los casos ya señalados, en que se alude a "sociedad" (artº 10, artº 5 ap.7, y artº 16), la utilización de calificativos personales o subjetivos. En determinados supuestos tal simplificación conceptual puede ocasionar problemas de interpretación, sobre todo en el caso del artº 14 - Trabajos independientes - en el que se pretende asimilar el término "residente" a personas físicas, considerando,

(1) cfr. artºs 239 a 243 del Código de Comercio. El Convenio con Austria (artº 7 ap.7) es el único que aplica las normas de los ap. 1 a 6 del artº 7 - beneficios empresariales - a los cuenta-partícipes en una cuenta de participación austriaca.

erróneamente, que los "servicios profesionales", que constituyen el contenido del artículo, sólo pueden prestarse por aquéllas. Al comentar este precepto formularemos las observaciones que nos merece este criterio interpretativo.

5.3. "Tráfico internacional" es otra de las definiciones que incluye el Modelo , y que desarrolla cumplidamente. El concepto está íntimamente ligado con el transporte efectuado por buques y/o aeronaves (a veces, y según voluntad de las partes, por ferrocarril y vehículos terrestres). Su contenido desborda el marco de la definición, pues además del tráfico internacional propiamente dicho, es decir el que tiene lugar entre puntos situados en dos Estados, la definición comprende el tráfico internacional, bien se desarrolle en el Estado mismo en el que la empresa explotadora tiene su sede de dirección efectiva, o bien entre puntos situados en un tercer Estado. En este último caso la internacionalidad del transporte, deriva no de la conexión entre puntos de dos Estados, sino en que se desarrolla más allá de las fronteras del Estado en que radica la empresa explotadora.

5.4. Finalmente más que definición, el Modelo ofrece el marco para que los contratantes concreten quienes son considerados, a efectos del Convenio, "Autoridades competentes". La determinación específica de cargos u organismos puede plantear el problema de la incertidumbre que deriva de las remodelaciones burocráticas a que nos tiene acostumbrados la veleidad política del momento. Esto conlleva el permanente desconocimiento de tales Autoridades, y la duda de a quién dirigirse para la aplicación del Tratado. Incertidumbre que, por lo demás, afecta a los particulares como a la propia Administración nacional y extranjera. Un medio de solventar tal problema sería o comunicar inmediatamente a la

O.C.D.E. los cambios directivos que conlleven una variación de competencias en materia de Tratados de doble imposición, o establecer una competencia genérica en favor del Ministro de Hacienda el cual, en cada caso, determinaría tal Autoridad. Esta designación concreta, que puede incluso obedecer a razones políticas, es independiente del personal administrativo y técnico permanentemente encargado de la gestión y aplicación de los Tratados y de las relaciones con las Administraciones extranjeras.

6. Los Convenios españoles contienen un amplio cuadro de definiciones. El criterio no es idéntico aunque los márgenes de uniformidad son muy elevados. Las especialidades obedecen a exigencias de cada negociación concreta.

6.1. a) Prácticamente todos los Tratados de doble imposición de carácter general, incorporan una definición geográfica o territorialidad del Estado. El ámbito y contenido de tal concepto varía. En unos casos, la noción coincide con el Estado (Brasil)(1); en otros, se matiza la forma política de gobierno (Marruecos)(2); y en la casi totalidad de los restantes se añade en el propio artículo o en el protocolo, (Convenios con Bélgica, Japón y Países Bajos) a tal determinación escueta (con o sin matización de forma política), la extensión territorial a la que se aplica el Tratado. No se trata de una definición política vinculante a efectos internacionales, sino una delimitación de los territorios en los que se admite, recíprocamente, el ejercicio de la soberanía fiscal del otro Estado (3).

(1) El término "España" significa el "Estado español (artº 3.1 a).

(2) El término "España" significa el Reino de España.

(3) Una amplia explicación de la extensión territorial de los Convenios se contiene en el Comentario al artº 28.

b) Complemento de esta definición es la de "Estado Contratante", referida a cada Estado parte en el Tratado. El Convenio, en el desarrollo analítico de su articulado, en muy raras ocasiones se refiere nominativamente y de modo específico a uno u otro Estado, sino que utiliza la fórmula genérica de "Estado Contratante" sin aludir a ninguno en concreto. Ello comporta la ventaja de redacción y de simplificación normativa; en otro caso hay que formular, por duplicado, todos los artículos para comprender la misma situación aunque referida, respectivamente, a cada uno de los Estados. No obstante, existen algunas, aunque muy escasas, excepciones: p.ej. el artº 18 del Convenio con Alemania -"Retribuciones públicas" - donde se regula el supuesto, contemplando alternativamente, la situación de Alemania y España. Por el contrario, en el artículo del "Método para evitar la doble imposición"- artº 23 - se exige la exposición de los regímenes aplicables en cada uno de los Estados salvo que ambos apliquen el mismo régimen. Como regla general, la diferenciación, por Estados, se produce si el precepto, por su especialidad, lo requiere: determinación de Autoridades competentes, nacionales de cada Estado, entrada en vigor, denuncia, etc. En otro caso la enunciación de la norma se efectúa de forma genérica.

c) "Persona" es término unánimemente recogido y definido. El contenido concreto varía de unos casos o otros. Salvo los Convenios con Alemania, Canadá, Japón, Noruega y Portugal que presentan especialidades más o menos notorias, los demás siguen el Modelo de la O.C.D.E. Los Tratados con Alemania (artº 3,1,e) y Portugal (artº 3.1,d) excluyen de la definición las "agrupaciones de personas", si bien tal omisión queda compensada con la definición amplia que de "sociedad" se contiene en los mismos. El Convenio con Canadá (artº III.1 c) integra las herencias y las fiducias (trust). El suscrito con Japón (artº 3.1 e) al excluir a las

personas físicas plantea un problema interpretativo en aquellos casos en que la renta gravada pueda ser obtenida por una persona física o por una entidad jurídica. El de Noruega (artº 3º e) amplía el concepto de "persona" incluyendo las unidades impositivas susceptibles de tributación; el término "sociedad", definido a continuación (artº 3º.1.f), también contiene el concepto. Considero que se trata de una repetición innecesaria, e incluso esta definición peca por defecto pues reconduce el término "sociedad" a los límites estrictos del Derecho fiscal sin considerar su más amplio campo de aplicación.

d) "Sociedad", se define en todos los Tratados. La definición de "persona" exige al desarrollo de uno de los términos amparados por el concepto. La totalidad de los Convenios sigue el Modelo de la OCDE, que coincide con el criterio de la legislación española al atribuir la condición de sujeto pasivo del Derecho Fiscal a determinados entes que, sin ostentar personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. La frase utilizada por el Modelo para abarcar tal realidad es la de "cualquier" entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos". Además de la especialidad señalada del Convenio hispano-noruego, los Tratados con Canadá y Rumania ofrecen rasgos destacables. El primero (artº III.1.d) da entrada a las "corporaciones". La aclaración no hubiera sido necesaria, desde la perspectiva española, porque el artº 35 del Código Civil considera a tales "Corporaciones" personas jurídicas, junto a las Asociaciones - públicas y de interés particular - y Fundaciones. El Convenio con Rumania (artº III,1,d) integra las Sociedades mixtas -semipúblicas- constituidas conforme a la legislación rumana y que, con propiedad, son las únicas existentes habida cuenta del sistema político-económico de este país.

e) Las "Empresas" de uno y otro Estado Contratante también se describen - no definen - atribuyendo su titularidad al explotador residente de uno u otro Estado. El Convenio con Finlandia (artº 3.1.f) integra en el concepto las empresas públicas, estatales y locales, cuyo titular es el propio Estado, sus asociaciones públicas (Organismos autónomos ?), o las Entidades locales. Los Convenios con Italia (artº 3.1 g) y Suiza (artº 3º 1.f) siguen un criterio similar al expuesto; pero se sustituyen las "asociaciones públicas" por "las subdivisiones políticas o administrativas", en el de Italia, y por las "subdivisiones políticas" en el de Suiza. En todos estos casos se omiten las empresas mixtas. El Convenio con Noruega no contiene la definición.

f) "Tráfico internacional" no se define en los Convenios con Alemania, Austria, Bélgica, Finlandia, Francia, Japón, Noruega, Países Bajos, Portugal y Suiza; pero sí en los restantes.

g) "Autoridad Competente" es un término al que se le da un contenido concreto. En el caso español, la enumeración de las consideradas como tales prácticamente no ha variado, vinculándolas a los Centros que sucesivamente han ostentado la competencia para la resolución de los temas - interpretación y aplicación - de doble imposición. Se considera tal, en primer lugar, al Ministro de Hacienda, y en segundo término, de forma específica y alternativa, al Director General coyunturalmente competente (de Impuestos Directos, de Impuestos, de Política Tributaria, Secretario General Técnico), o la autoridad en que el Ministro delegue. En algún caso se suprime la mención del Director General (p. ej. Convenios con Italia artº 3.1.i) y con Rumania - artº III 1.f) El Convenio con Noruega es más general porque considera sólo como Autoridad, al "Ministerio de Hacienda" (artº 3º 1.g).

h) Pocas otras especialidades se contienen en los Convenios suscritos por España; en los de Alemania (artº 3.1.d), Canadá (artº III.1.g), Japón (artº 3.1.d), Noruega (artº 3º.1.d) y Rumania (artº III 1.g) se determina de forma muy amplia- no se define conceptualmente - lo que designa el término "impuesto". Asimismo el Convenio hispano-aleman define la "sede de dirección efectiva" (artº 3..1.h) (1); y el Convenio hispano-rumano (artº III, 1.j) refiere la expresión "unidad administrativa territorial" sólo a Rumania.

"Nacionales" es un término cuya definición se integra en algunos Convenios en el artº 3 (casos de Canadá, Italia, Japón, Reino Unido, Rumania y Suecia), mientras que en los restantes, y de acuerdo con el Modelo, se incorpora en el artículo relativo a la "No discriminación"-artº 24- pues la Nacionalidad constituye el eje del precepto. En el artº 24 se efectuará el comentario pertinente analizando conjuntamente todos los Convenios.

i) La cláusula general de interpretación, en el caso de expresiones no definidas, se contiene en todos los Convenios españoles. No cabe formular otras observaciones que las ya efectuadas anteriormente en relación con el mismo tema (2).

6.2. Los Convenios de Doble Imposición referentes a la Navegación contienen, definiciones más complejas y elaboradas; v.gr. el término "empresa de un Estado Contratante" incluye reglas determinantes de la residencia; la "navegación" explicita el tipo de tráfico al que se refiere y la modalidad jurídica de explotación; y, en algún caso, la "imposición" refleja el ámbito obje-

(1) Esta definición se recoge y comenta en el artº 8.

(2) Punto 2 anterior.

tivo del Convenio.

a) "Empresa de un Estado Contratante" es un término definido en todos los Tratados. El de Chile (artº I.a) admite expresamente que el empresario sea una persona física. El de Irlanda (artº 1º.a) peca de gran imprecisión pues llega a considerar como titular al "Gobierno de España"!!... junto a las personas físicas, sociedades de capitales y de personas. En el caso de sociedades se exige cautelarmente (de modo desproporcionado, según mi criterio) que estén constituidas, administradas y controladas en España. El de Sudáfrica (artº 1º.3) considera como empresarios al Estado español, a las Sociedades constituidas, administradas y dirigidas en España, y a las personas aquí residentes. Aparte del juicio desfavorable que nos merece tal definición por su falta de técnica jurídica (qué diferencia hay entre administrar y dirigir?; ¿dirigir equivale a controlar?) se observa una notable falta de reciprocidad; en el caso de Sudáfrica (artº 1º.2.(ii) , se define geográficamente la "República de Sudáfrica" lo cual se omite en el caso de España. Los Convenios con Argentina (artº 2º a) y Venezuela (artº 2.a) dan una definición similar y más precisa, pues como "empresa" se designa a las explotadas por una persona, residente fiscal, de cualquiera de los Estados. Estos dos Convenios y el de Chile (artº I,a) determinan que en caso de doble residencia, la empresa lo es del Estado donde radica la sede de dirección efectiva. El Convenio con EEUU atiende al criterio de la nacionalidad; las Compañías y los individuos tributan en el Estado al que pertenezcan . Alude, en concreto, "a Compañías Navieras españolas" y a "ciudadanos españoles", refiriendo el ejercicio de la actividad a aquéllas, y los beneficios a éstos. Compañías españolas, con arreglo al Código de Comercio, son las constituidas en España con arreglo a las leyes españo-

las (1); ciudadanos españoles, los que ostenten la nacionalidad originaria o adquirida - española de acuerdo con el Código Civil.

b) "Navegación" (marítima y/o aérea) es un término que incluye el género de actividad - transporte internacional - el tráfico a que se refiere - personas, mercancías, ganado y pesca, y correo - y la titularidad con que se actúa - propietario, arrendatario, o fletador. El Convenio con Irlanda omite el adjetivo "internacional", calificativo del transporte, la pesca como objeto de éste, y al arrendatario como posible titular jurídico (artº 1º c). El Convenio con Sudáfrica nos sorprende con la calificación "profesional" (habitual?) del transportista (artº 1º.1). Los Convenios con Chile (artº I,b) y Argentina (artº 2º b) se plegan a la definición más amplia y omnicompreensiva. A su vez el Convenio con Argentina (artº 2º c) explica qué se entiende por transporte internacional,refiriendo esta actividad a la que se ejerce entre puntos situados en ambos Estados Contratantes o en un Estado Contratante y un tercero. El Convenio con EEUU alude a "operaciones de buques abanderados" en uno u otro país.

c) Algunos Convenios contienen definiciones específicas. El de Chile explicita el sentido de "Imposición (artº I,c) equiparándolo al ámbito objetivo del Convenio (2)."Estado Contratante" (uno y otro Estado) se incluye en los Convenios con Chile (artº I,d), Argentina (artº 2 d) y Venezuela (artº 2º c). "Autoridades Competentes" es un término incorporado a los Convenios con Chile (artº I.e), Argentina (artº 2º.c) y Venezuela (artº 2º.d). En el caso de Argentina se alude genéricamente al Ministe-

(1) cfr. artºs 15, 116 y 118 del Código de Comercio.

(2) Impuestos estatales y locales sobre la renta y el patrimonio. Los Convenios con EEUU,Irlanda,y Sudáfrica formulan exenciones genéricas; y los de Argentina y Venezuela enumeran,concretamente, los tributos comprendidos.

rio de Hacienda; en los otros, al Ministerio de Hacienda y al Secretario General Técnico. La posibilidad de delegación se contempla en todos ellos.

d) La cláusula general de interpretación sólo se contiene en los Convenios con Chile (artº II), Argentina (artº 3º) y Venezuela (artº 3º).

6.3. Los Convenios de Transporte Aéreo Comercial contienen, asimismo, una serie de definiciones. A nuestros efectos sólo es destacable la que determina lo que se entiende por "empresa aérea designada", pues legitima a la que debe gozar del régimen tributario excepcional establecido en el Convenio. La técnica jurídica difiere de la seguida en otros instrumentos jurídicos de carácter estrictamente fiscal. En éstos, la determinación es abierta ya que a cualquiera que reúna los requisitos exigidos por la ley le es aplicable el Tratado. Por el contrario, los Convenios de Transporte Aéreo Comercial conllevan una designación expresa, de tal forma que la aplicación del régimen jurídico implica una previa individualización por cada una de las partes. Tal designación se efectúa por escrito y legitima para operar los "servicios convenidos", en las "rutas especificadas". Tales servicios (sobrevuelo, escalas, embarque y desembarque) y trayectos (origen y destino y puntos intermedios) constituyen el objeto y, a su vez, los límites de la actividad internacional de transporte. Este significa "transporte aéreo regular operado por una aeronave para el transporte de pasajeros, correo y carga".

Artículo 4

- RESIDENTES -

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de interés vitales)
- b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una per-

sona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva (a).

1. La exégesis del artº 1 está intimamente ligada a la del artº 4. Ambos artículos se completan mutuamente. Aquél, delimita el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio. Este, desarrolla la expresión legal "residente de un Estado Contratante", resolviendo o remitiendo a instancia ulterior, los casos de doble residencia, tanto de personas físicas como jurídicas.

La estructura del precepto refleja en sus diferentes apartados lo que acaba de decirse. El apartado 1 desvela el significado de la expresión "residente de un Estado Contratante", vinculando el concepto de residente, y por tanto la aplicación del Convenio, a los supuestos de conexión personal - para las personas físicas - o económica - para las jurídicas. Tanto en uno como en otro caso (el texto legal alude a "toda persona") el concepto de residente viene determinado por la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes. Dicha legislación es la que delimita el concepto, pues el Convenio no tiene como objetivo definir substantivamente. La posibilidad de que los Estados Contratantes tengan una concepción distinta y contrapuesta de "residente" es lo que posibilita la doble residencia. Por ello los apartados 2 y 3 del artículo tratan de resolver los casos en que, como consecuencia de aquella posibilidad, una persona es considerada residente de uno y otro Estado. Los apartados 2 y 3 se incorporan al artículo porque "en virtud de las disposiciones del apartado 1" una persona puede ser residente de ambos

(a) Coinciden los apartados 2 y 3 con los equivalentes del texto del Modelo de 1963. El apartado 1, coincide en su primera proposición; la segunda se introduce por primera vez en el Modelo de 1977.

Estados Contratantes. En aquellos casos en que los criterios aplicativos de los Estados Contratantes sean coincidentes se excluye tal eventualidad. La coincidencia normativa evita la doble residencia; su contraposición la provoca.

2. Desde un punto de vista substantivo, y en relación con la legislación española, una persona física se considera residente habitual de España cuando, según dispone el artº 6º de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en el territorio español. De los criterios que, según el apartado 1 del Modelo de 1977, configuran el concepto de residente, la legislación española opta, para las personas físicas, por la residencia habitual, por ser éste un dato objetivo de, aparentemente, fácil comprobación. El artículo 6º, citado no utiliza, sin embargo, una declaración taxativa, como es la de "es residente"; acude a la fórmula ambigua de "se entiende", pues la presunción de permanencia en el territorio nacional puede desvirtuarse mediante prueba en contrario. El Reglamento de este Impuesto de 3 de agosto de 1981, no se desvía, en su artº 21, de la terminología de la Ley. Cuestión conexa es la relativa al cómputo del periodo de los ciento ochenta y tres días. Ni la Ley ni el Reglamento dicen nada, aun cuando debe entenderse que no se precisa la permanencia continuada, bastando que se totalice durante un año natural. También disponen la Ley y el Reglamento que "para computar el periodo de residencia no se tendrán cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años (1). Esta norma, de difícil comprensión, puede ori-

(1) cfr. respectivamente, artº 6º Dos y artº 21,2) de la Ley y Reglamento citados.

ginar casos de doble residencia, y por tanto, de doble imposición, porque en esos tres años se puede residir de hecho en otro país, y porque se hacen jugar consideraciones subjetivas de tan difícil ponderación como son las que acompañan a criterios basados en deducciones más o menos racionales. Los términos legales, "pueda inducirse" suscitan interrogantes y temores.

3. Una novedad que introduce la Ley de 1978 en cuanto a los sujetos pasivos, personas físicas residentes, es el considerar tales, a los integrantes de una unidad familiar. Su artº 6º, apartado tres, dispone que la unidad "es residente en territorio español siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre, o en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar"; esto mismo establece el artº 22 del Reglamento de 1981. También esta norma, puede originar problemas de doble residencia en los casos en que uno de los integrantes de la unidad familiar ("cualquiera de los cónyuges, o el padre o la madre") permanezca fuera del territorio nacional un periodo de tiempo que conlleve ser residente de otro país. El gravamen en este territorio con arreglo a un criterio global, y el sometimiento en España a la obligación personal de contribuir incidirán, a la vez, en un mismo sujeto (por residente en un país y por miembro de una unidad familiar) e implicarán una doble imposición. Sin embargo, paradójicamente, el problema no se presenta en los supuestos en que la unidad familiar no integra cónyuges, o padre o madre, pues en este caso, la unidad familiar sólo es residente si en el territorio nacional residen todos sus miembros, distintos de los anteriores.

4. La declaración de la Ley , apartado Uno del artº 6º, se completa con lo dispuesto en el artº 8º (artº 24 del Reglamento). Este

especifica qué personas, aún sin residir materialmente en territorio nacional y por mor de prácticas universalmente reconocidas, están sometidos a la obligación personal de contribuir. Para que la ficción legal opere plenamente se precisan los siguientes requisitos : a) que las personas sean de nacionalidad española (originaria o adquirida); y b) que su domicilio o residencia en el extranjero sea por su condición de agente diplomático o funcionario consular, o por desempeñar cargo o empleo oficial en extranjero al servicio del Estado español.

El anverso de esta norma, es el artº 9 de la Ley (artº 25 del Reglamento) el cual, en relación con los extranjeros residentes en España incluidos en alguno de los supuestos enunciados, establece, "mutatis mutandis", un criterio similar; es decir, *no* considerarlos residentes de derecho en territorio español y, por tanto, no someterlos a la obligación personal de contribuir. El gravamen por obligación real se produce, sin embargo, si estas personas caen en alguno de los supuestos que configuran tal obligación; es decir, cuando obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o Entidad, pública o privada residente en dicho territorio "(1).

El Modelo de 1977, en su artº 4, ap.1 segunda proposición, no considera residentes en un Estado a los que están sujetos a imposición, exclusivamente, por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en este Estado o por el patrimonio que posean en el mismo. Esta norma, coincidente con la legislación interna española, considera, en concreto, el caso del perso-

(1) cfr. artº 4º b) de la Ley, y 14 del Reglamento de Renta de 1981. Este Reglamento modifica, en parte al de 1979, pues además de los supuestos citados, incluye los casos en que los rendimientos o incrementos de patrimonio resulten gravados por el Impuesto sobre la Renta.

nal diplomático y consular extranjero que presta sus servicios en un país que grava a sus residentes por su renta mundial y que con arreglo a su legislación podría considerarle residente; pero ,que por su especial condición jurídica, sólo le grava por las rentas obtenidas en este Estado. Los países cuya filosofía tributaria se fundamenta en el principio de territorialidad, excluyen de sus Convenios tal norma, pues su inclusión podría determinar la no aplicación del Convenio (por no poder ser considerados residentes) a aquellos cuyas rentas procedan exclusivamente de fuentes internas. La "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo" omite tal cláusula.

En un plano teórico y general, en relación con los diplomáticos, cónsules y funcionarios estatales en el extranjero, la doble imposición se produce cuando el Estado acreditante y el receptor optan por un criterio personalista de imposición; pues es evidente que doble residencia existe desde un punto de vista jurídico-ficticio y de hecho. Por el contrario si el Estado de la residencia efectiva (donde se presta el servicio) sigue un criterio territorial, el problema no se suscita; pues las rentas que tales personas perciban (sueldos y remuneraciones similares) se entiende que proceden de su país. Otro caso lo constituyen , como hemos señalado, las rentas (dividendos, intereses, incrementos de patrimonio, etc) que dichas personas obtengan y cuya fuente radique en el país de su residencia de hecho, pues éstas normalmente se gravarán en este otro Estado. La coincidencia de dos criterios contrapuestos (residencia-criterio del país acreditante - y territorialidad-del país receptor) conlleva una doble imposición. El país de la residencia jurídica será el encargado de arbitrar un procedimiento que evite tal duplicidad tributaria.

La posibilidad de que se produzca una doble imposi-

ción, y los remedios arbitrados para su solución son temas abordados al comentar el artº 27, dedicado a los "Agentes Diplomáticos y Funcionarios consulares".

5. En relación con las personas jurídicas, la ley 44/78 en su artº 6º.ap.Cuatro (artº 23 del Reglamento) dispone que"para determinar la condición de residencia en territorio español, en el caso de Entidades y demás personas jurídicas, se estará a lo dispuesto al respecto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades". El primer comentario que sugiere esta norma es el de la inadecuación de su encuadre, ya que, por definición, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava sólo a tal tipo de personas (1).Independientemente, de tal incongruencia, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artº 9º, considera"Entidades residentes en España las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español".El texto legal,manifestación clara de voracidad tributaria, cubre suficientemente todos aquellos supuestos a los que suele vincularse la residencia. La movilidad actual de personas y capitales hará frecuentes los casos en que se produzcan problemas de doble residencia. La atribución de la cualidad de residente con arreglo a criterios alternativos de tan amplio espectro (domicilio social , constitución, o sede de dirección efectiva) chocará con criterios legales contrapuestos. Piénsese en el caso, nada anormal, de una Sociedad constituida en país extranjero con sede de dirección efectiva en España, o viceversa. En el caso de que exista Convenio de Doble Imposición el problema se resuelve atribuyendo la residencia al

(1) cfr. artº 4, uno de la Ley y 13 del Reglamento.

país en que radique la sede de dirección efectiva. En defecto de Convenio, el problema puede desembocar en la paradójica situación de que a tal Entidad se le descuenten, en ambos países los impuestos satisfechos en el otro. Tal resultado descansa en las siguientes premisas : 1) que ambos Estados están facultados para gravar la totalidad de la renta de la Entidad (la de origen interno y externo) por estar ésta sometida a la obligación personal de contribuir ; y 2) que en ambos Estados existen medidas unilaterales para evitar la doble imposición mediante la imputación o el crédito de impuesto. Si los Estados optan por el método de exención, es decir no gravar las rentas obtenidas en el extranjero, la Sociedad tributaría en ambos países pero hasta el límite de la renta obtenida en cada uno de ellos. El tipo tributario proporcional propio de Impuesto de Sociedades evita discriminaciones en relación con las Entidades que obtengan la totalidad de sus rentas en un sólo Estado.

6. La consecuencia básica derivada de ser residente de un país, consiste en la facultad de este Estado de gravar la renta mundial. La Ley 44/1978 dispone en su artº 7º, uno, (artº 16 del Reglamento) que "los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador". En el caso de unidad familiar, se acumularán todos los rendimientos e incrementos de sus miembros, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio, salvo el caso que, por no ser aquélla residente del territorio español, sus integrantes se consideran sujetos pasivos independientes (artºs 7, tres, de la Ley; y 17 del Reglamento).

Un criterio similar se sigue con las personas jurídicas. La Ley 61/1978, en su artículo 6º Uno, dispone: "los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

Correlativamente a la posibilidad integral de gravamen, el país de residencia tiene la obligación (por lo menos moral) y el interés (para no obstaculizar la circulación de capitales y empresas) de evitar la doble imposición que puede derivarse de gravar con arreglo a criterios de tributación contrapuestos en ámbitos territoriales distintos. Si no existe Convenio, las medidas unilaterales desempeñan tal función. En otro caso el Convenio cubre tal finalidad. Debe tenerse en cuenta que sólo cuando la potestad tributaria se distribuye entre el país de la fuente y de la residencia es cuando entra en juego el método convencional (de imputación o de exención) para evitar la doble imposición. Si la potestad se atribuye exclusivamente a un país, al no haber más que un Estado facultado para gravar, el problema ni se plantea. Recalcamos que el hecho de que el país de la residencia ostente un poder integral de gravamen, no se opone a que el país de la fuente (de donde proceden parte de las rentas del sujeto pasivo con actividades en ambos países) pueda, asimismo, gravar las que se originen en su territorio; en tal caso, al "poder" gravar ambos Estados unas mismas rentas, es cuando el país de la residencia debe evitar la doble imposición que, por tal circunstancia, se produce.

7. El apartado 2 del artº 4 del Modelo de 1977 trata de solventar los casos en que una persona física sea residente de los dos Estados Contratantes. En virtud de los vínculos que le unen a éstos

puede quedar, inicialmente, sujeto a ambas potestades tributarias. Es el caso, por ejemplo, de un residente en un Estado con domicilio en otro. Si el primer Estado considera residentes a los que lo son de hecho por un periodo determinado, y el segundo, a los que en él tienen su domicilio, evidentemente se produce un supuesto de doble residencia. En España el domicilio fiscal de las personas físicas, coincide, según el artº 45,1,a) de la Ley General Tributaria, con el de su residencia habitual; pero también cabe la posibilidad de que así no sea. Otras alternativas similares exigen el establecimiento de normas que solventen los problemas de doble residencia. La preferencia en tales casos se otorga, según el Modelo de 1977, a la vivienda permanente. La estabilidad que presupone el hecho de tener una vivienda permanente a disposición, es el dato prioritario para considerar a una persona residente (fiscal) del Estado en que tal vivienda se encuentra. Si se produce una duplicidad de tal hecho, la O.C.D.E. atribuye la residencia al Estado con el que se tengan relaciones personales y económicas más estrechas. Dos observaciones: a) que sigue siendo fundamental tener una vivienda permanente a disposición; y b) que establecida esta premisa, la residencia se otorga al país con el que la persona tiene una vinculación más clara. Las relaciones personales a que alude al texto pueden equivaler a tener una familia viviendo en dicho Estado. Las relaciones económicas son de más fácil comprobación: negocios, cuentas bancarias, etc.

La posible dificultad de determinar el centro de interés vitales de una persona, o la inexistencia de vivienda permanente, implican acudir a un dato de hecho: la residencia habitual. No se determina, sin embargo, el periodo que se considera como tal. No existe en el ámbito de la OCDE, una norma interpretativa, tal como la contenida en el artº 6º, Uno, de la Ley española 44/76; aquí se

califica residente al que permanece más de 183 días en territorio español, durante un año natural. Si el otro Estado Contratante con el que se suscribe un Convenio sigue idéntico criterio temporal, la residencia habitual nunca existirá porque más de 183 días no puede estarse, consecutivamente, en dos Estados durante un año natural. Para solventar estos casos hipotéticos, se acude a un dato jurídico: la nacionalidad. Esta viene a ser la tercera instancia resolutoria de los problemas de doble residencia. El precepto no especifica que deba ser originaria; los nacionalizados también se incluyen. La norma es clara: la persona se considera residente del Estado del que sea nacional (1).

Sin embargo, la previsión de la O.C.D.E. ha sido suficientemente amplia para pensar en casos de doble nacionalidad (2), y en los de apátridas. La hipótesis de que tal posibilidad surja se prevé, pero no se resuelve explícitamente. Sería arriesgado establecer un criterio para personas cuya vinculación con los Estados Contratantes es tan íntima (ostentar ambas nacionalidades) o, por completo, inexistente (no tener tal nacionalidad o, incluso, ninguna). El acuerdo de las Autoridades competentes será el que, en última instancia, resuelva el problema. El artº 25, ap.3, del Convenio Modelo acude al "procedimiento amistoso" como cauce adecuado para la resolución de las dificultades que plantee la aplicación del Convenio. Indudablemente el caso que nos ocupa queda inmerso en tal procedimiento (1).

(1) Actualmente en España el régimen de nacionalidad viene regulado en los artºs 17 a 28 del Código Civil.

(2) España tiene ejemplos palpables de tal fenómeno, por nuestra vinculación con hispano-américa y Filipinas.

(3) Para una exégesis amplia del tema, vid. Comentario al artº 25.

8. Las dificultades que la doble residencia de las personas jurídicas suscita, se resuelven tajantemente en el apartado 3 del artº 4 del Modelo. No se alude a personas jurídicas, a Entidades, ni a Sociedades. El Modelo utiliza una definición excluyente y negativa. Se refiere a "una persona que no sea una persona física". Con esta frase la O.C.D.E. ha querido referirse no sólo a las Entidades dotadas de personalidad jurídica, sino también a las agrupaciones de personas que en algunos casos, pueden no tener tal personalidad. Sin embargo, esta última posibilidad choca con la concepción de nuestro Derecho Fiscal en relación con el Impuesto de Sociedades. Si bien el artº 33 de la Ley General Tributaria considera sujetos pasivos a "las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado suceptible de imposición", la Ley de Sociedades 61/78 dispone, taxativamente, en su artº 4º, Uno, que "son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica..." Es decir, y por lo que afecta al Ordenamiento español, la consideración de "residente, persona no física" queda circunscrita a las Entidades jurídicas con personalidad. Otros países podrán enmarcar bajo tal rúbrica otros supuestos; pero la aplicabilidad del Convenio dependerá de lo que, en concreto, acuerden los Estados Contratantes e incorporen al texto que suscriban.

Los casos de doble residencia en relación con las personas jurídicas se suscitan, frecuentemente, dada la vinculación múltiple que tales Entidades pueden tener con dos Estados. Constitución, registro, domicilio social, domicilio fiscal, sede de dirección efectiva etc, son datos variables cuya combinación puede dar lugar a variadas hipótesis. La legislación española es omnicompre-

siva. Abarca la totalidad de supuestos que determinan la vinculación jurídica o económica con el Estado. La Ley General Tributaria (artº 45,1,b) equipara el domicilio tributario al domicilio social, si en éste se centraliza la gestión administrativa y la dirección de los negocios. En otro caso, se atiende al lugar en que radiquen tal gestión o dirección (1). Por su parte la Ley del Impuesto de Sociedades 61/78, (artº 8º-domicilio fiscal) utiliza los mismos criterios, pero incorpora un nuevo elemento definitorio en los casos que resulte dudosa la determinación del domicilio fiscal. Si ello es así, dice la Ley, prevalecerá aquél (domicilio) en que radique el mayor valor del inmovilizado. En España el concepto de residencia debiera vincularse al domicilio fiscal, y no al domicilio social. Aquel es un concepto más amplio que puede integrar a éste, pero no a la inversa. La Ley de Sociedades 61/78 (artº 9º) considera residentes en España las Entidades que se hubieran constituido conforme a la Ley española, y las que tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en territorio español. La referencia al domicilio fiscal hubiera simplificado los supuestos, pues coincide con domicilio social y gestión administrativa y dirección de negocios, o bien, con gestión y/o dirección (es decir con sede de dirección efectiva). Incluso comprendería otro supuesto más: lugar de radicación del mayor valor del inmovilizado.

La amplitud de la norma española puede determinar casos de doble residencia. Señala la OCDE que las vinculaciones societarias son muy amplias: p.ej. registro en un Estado, y

(1) No deja de ser curioso que la Ley General Tributaria utilice en la primera proposición la conjunción, y en la segunda, términos disyuntivos. Igual terminología utiliza la Ley del Impuesto de Sociedades.

sede de dirección efectiva en otro; domicilio en un país y gestión en otro, etc. El criterio de la sede de dirección efectiva se ha elegido para atribuir la residencia al Estado en que aquélla se encuentra. Es una manifestación de la prioridad de los vínculos económicos sobre los jurídicos. El concepto de sede de dirección efectiva tampoco se especifica, aún cuando no debe plantear problemas su concreción.

9. La casi totalidad de los Convenios españoles de doble imposición se ajusta al Modelo de la OCDE, sin perjuicio de las lógicas desviaciones. Salvo los Convenios con Checoslovaquia, Italia, Reino Unido, Rumanía, Suecia y Polonia, los demás no recogen la segunda proposición del ap. 1, es decir la que rechaza la atribución de la residencia en virtud de una vinculación real: renta percibida o patrimonio situado en un Estado Contratante. El del Reino Unido limita tal negativa a la percepción de renta; no alude al patrimonio situado en un Estado, aún cuando el Convenio se refiere, por igual, a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. La fecha de negociación de cada uno de los Convenios explica suficientemente el por qué de tal inclusión o exclusión. En el suscrito con Bélgica la expresión "residente de un Estado Contratante" significa también las sociedades, distintas de las de por acciones, que optan por la sujeción de sus beneficios al impuesto de personas físicas (Protocolo (3) Ad. artº 4); alude pues a sociedades personalistas a las que se aplica el régimen de transparencia fiscal. En el de los Países Bajos la consideración de residente que se atribuye a los miembros de misiones diplomáticas o consulares de uno de los Estados acreditados en el otro Estado o en un tercer Estado, sin son nacionales del Estado que les envía, no se aplica a los cónsules honorarios (Protocolo V. Ad. al artº 4)).

En relación con el apartado 2, personas físicas, la coincidencia de textos es casi absoluta; pero el Convenio con Austria, no regula el caso que una persona pueda ser nacional de ambos Estados Contratantes o de ninguno de ellos.

El Convenio con Suecia introduce un apartado especial (el 3) en cuya virtud y siempre que por la aplicación de la "norma de los tres años" contenida en la Ley sueca (1) se ostente una doble residencia, el caso se resolverá de mutuo acuerdo entre las Autoridades competentes de los Estados Contratantes. "La norma de los tres años" consiste en la posibilidad de que los nacionales suecos sean considerados residentes de Suecia, a pesar de no existir una vinculación de hecho con el país, en los casos siguientes:

- hasta el transcurso de 3 años, desde la partida de Suecia, si se demuestra que ha existido una "conexión esencial" en el país : v.gr. vivienda permanente, familia residiendo en Suecia, etc.;
- después de la expiración de tal plazo, si se justifica, en relación con un año fiscal determinado, que han existido tales circunstancias.

En tales conceptos no se consideran las estancias cortas u ocasionales :v. gr. negocios, vacaciones o motivos similares. La norma afecta - a los nacionales suecos - que se trasladen desde Suecia y se limita a los primeros tres años contados desde el día de su partida (Protocolo 2 Ad./artº IV, ap.3).

En el apartado 3, personas jurídicas y afines, se observan mayores diferencias substantivas con los conceptos utilizados y con los criterios resolutorios. Así, los Convenios con Alemania, Finlandia, Reino Unido y Suiza aluden a "Sociedad", sin incluir la forma de exclusión negativa del Modelo ("una persona que no sea una persona física"). El Convenio con Canadá es más amplio y explícito pues se refiere (apartado 4 del artº IV) a "una persona que no sea una persona física o sociedad", con lo cual está aludiendo

(1) Apartado 53 de la Ley Fiscal Comunal Sueca del Impuesto sobre la Renta.

a "las herencias, fiducias (trust), y agrupaciones de personas"; supuestos éstos que de acuerdo con la letra c) del ap. 1 del artº III del Convenio, integran la expresión "persona". A las personas físicas se refiere el ap. 2, y a las Sociedades, el ap. 3, ambos del artº IV del Acuerdo. El Convenio con Noruega, se refiere por separado, aún cuando las somete a un mismo criterio resolutorio, a "personas jurídicas" y a "Sociedades y asociaciones que según las leyes nacionales que las rijan no tengan personalidad jurídica".

Del examen comparativo de tales textos, y por lo que se refiere a España, el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio se restringe en los casos de Finlandia, Reino Unido y Suiza; se refieren a un concepto ("Sociedad") con un significado jurídico suficientemente acuñado y acotado en la normativa nacional internacional. Por el contrario, los Convenios con Canadá y Noruega suponen una ampliación de tal ámbito; la fórmula utilizada implica la admisión de los supuestos recogidos en el artº 33 de la Ley General Tributaria: v.gr. herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades carentes de personalidad jurídica. El Convenio con Alemania es especial. Si, inicialmente, se refiere a las Sociedades, (ap. 3 del artº 4) y por lo tanto puede inferirse una restricción del ámbito subjetivo, integra además un apartado 4, adicional, en el cual se refiere a los socios de las Sociedades de personas. Estos, en relación con "la imposición de las rentas que procedan de dichas sociedades o del patrimonio que posean por medio de las mismas, se consideran residentes del Estado Contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la Sociedad". La especialidad del Convenio no lo es tanto por el criterio de atribución utilizado (sede de dirección efectiva), sino por el hecho de introducir un concepto ("Sociedad de personas") de difícil encaje substantivo en el ámbito jurídico.

En relación con los criterios que tratan de evitar la doble residencia de las personas jurídicas, ofrecen particularidades los Convenios con Alemania y con Austria. El primero utiliza el criterio de la sede de dirección efectiva con carácter prioritario tanto en el caso de sociedades en general (ap.3), como en el supuesto de sociedades de personas (ap.4); pero en el caso de sociedades (ap.3), acude sustitutivamente a su constitución. El Convenio con Austria, utiliza, asimismo, estos criterios pero referidos a las "personas, excluidas las personas físicas". Debe recordarse que la constitución de una Sociedad en España exige el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil (1). El Convenio con Canadá utiliza el criterio de la nacionalidad para las Sociedades (2) o, en su defecto, el de la sede de dirección efectiva. En relación con las personas, "que no sean personas físicas o sociedades", no establece criterio alguno; dadas las dificultades de su encuadre normativo se apela al mutuo acuerdo de las partes contratantes. Este acuerdo es, asimismo, el que acoge el Convenio con Japón.

(1) Para Sociedades Anónimas, artº 6 de la Ley de 17 de julio 1951; para las Sociedades de Responsabilidad Limitada, artº 5 de la Ley de 17 de julio de 1953. Concordancias : artºs 17, 24, 116 y 119 del Código de Comercio; y 84 y sig. del Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956.

(2) La nacionalidad de las S.A. y de R.L. se determina por los preceptos de la legislación substantiva común: artº 28 del C. Civil y 15 del Cg. de Comercio. Sociedades españolas son las constituidas y domiciliadas en España. Cuando una Sociedad extranjera adquiere la nacionalidad española se hará constar necesariamente en la inscripción, su domicilio en España (artº 89 del Reglamento del Registro Mercantil). Las asociaciones domiciliadas en el extranjero tendrán en España la consideración y los derechos que determinen los Tratados y Leyes especiales.

-Para ambos tipos de Sociedades, vid. Velasco Alonso A. "Ley de Sociedades Anónimas, Anotaciones y Concordancias" Ariel, Barcelona, 1969 págs. 38 y 39; y "La Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada". Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1972, págs: 46 y siguientes.

Artículo 5
=====

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio , la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial :
 - a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres;
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. No obstante, lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:
 - a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar , exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información

para la empresa;

- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante, lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independientemente, al cual se le aplica el párrafo 6 - actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí

sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra (a) (*).

(a) Este artículo coincide básicamente con el del Modelo de 1963. Cabe anotar lo siguiente: 1º) El ap. 1 circunscribe la definición de establecimiento permanente al ámbito del Convenio; esto es lo que quiere decirse con la frase "a los efectos del presente Convenio". 2º) El ap. 2 letra f) amplía los supuestos a los "pozos de petróleo o de gas". 3º) El nuevo ap. 3º recoge el concepto anteriormente comprendido en la letra g), si bien incorpora "las obras de instalación". 4º) El ap. 4º es substancialmente similar al equivalente del modelo de 1963, si bien el contenido de la letra e) se desglosa en dos subapartados (e y f), dándose mayor amplitud al concepto de actividades de carácter preparatorio o auxiliar. 5º) El ap. 5 ha sido nuevamente redactado para precisar el sentido de la disposición de 1963, sin otra modificación de fondo que la relativa a la extensión de las actividades que constituyen excepción. 6º) Los ap. 6 y 7 coinciden literalmente con los ap. 5 y 6 del modelo de 1963.

(*) Vid. en especial Cubillo Valverde, C: "El establecimiento permanente según el modelo de la OCDE, y el Convenio hispano-sueco de doble imposición". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1964. Martín Oviedo, J. M.ª: "La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento permanente, en especial desde el punto de vista de la armonización de los futuros acuerdos sobre doble imposición", en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1967, I. Madrid 1968 págs 95-130. Albiñana C. "El Derecho Tributario español y el modelo de Convenio de la OCDE : Comparación". Instituto de Estudios Fiscales, Libro de Bolsillo, nº 9, 1972, pág. 592; Ramírez F. "La imposición sobre Sociedades a partir de 1957". López Ibañez L: "Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble Imposición internacional", ambos en Hacienda Pública Española, nº 24/25. Madrid 1973, págs 71-116 y 133-154, respectivamente. Garrigues Walker, A. "Régimen Fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)", en XX semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid 1973, págs. 443-478. De Juan, J. L. "El Modelo de la OCDE (1977) y su influencia en la legislación fiscal española", y Zancada, F. "Una revisión del concepto de establecimiento permanente", ambos en Estudios de doble Imposición, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979, pág. 231-249 y 251 a 264, respectivamente.

1. El "establecimiento permanente", es concepto básico del Derecho Fiscal; integra junto con la definición de "Residente" y las "Definiciones Generales", el Capítulo II - Definiciones - del Modelo de la OCDE de 1977. El artículo 5 se refiere ampliamente al citado establecimiento, pues de su calificación como tal se derivan importantes consecuencias jurídico-económicas. Básicamente la que permite a un Estado ejercer su soberanía fiscal sobre las actividades que en su territorio realiza o se presume que realiza, una empresa extranjera. El establecimiento permanente constituye un supuesto de hecho vinculado a un tipo de inversión extranjera (inversión directa). Es un concepto que se utiliza generalmente para determinar el derecho de un Estado Contratante (Estado de situación) a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado Contratante (Estado de residencia).

El Modelo de la OCDE trata del establecimiento permanente en múltiples artículos. Casi en la totalidad de los preceptos que contiene (1). En dos de ellos el concepto aparece especialmente tratado: el artº 5, perfila jurídicamente la figura; el artº 7, otorga al establecimiento categoría de ente susceptible de generar beneficios y, por tanto de ser objeto de gravamen. Metodológicamente, la ordenación seguida por el Modelo es adecuada, pues la definición del concepto precede a las consecuencias jurídicas vinculadas a su existencia.

El artº 5 delimita la figura a base de dos criterios diferentes : definitorio (general y descriptivo) y exclusivo. Ambas componen, sin embargo, una unidad conceptual, pues cada uno contribuye, positiva o negativamente, a configurar la idea de establecimiento permanente.

(1) cfr. artºs 6,10,11,12,13,14,15,21,22,24.

2. El apartado 1 contiene la definición general. El apartado 2 enumera unos supuestos que presumiblemente ostentan el carácter de establecimiento permanente. La característica de tal establecimiento estriba en que constituye una prolongación de la personalidad de la entidad extranjera actuante. La "personalidad" fiscal del establecimiento (tiene derecho a desgravaciones, número identificador, obligaciones formales que cumplir, etc), no es de la suficiente entidad como para atribuirle la categoría de "residente". Carece de personalidad jurídica, atributo exclusivo de las personas físicas o jurídicas. El establecimiento permanente es una figura, en cierta forma, paradójica; constituyendo una realidad fáctica, de carácter económico, ostenta, en virtud de una ficción legal, atributos propios de los entes a los que el Derecho dota de personalidad jurídica propia. El reconocimiento de tal realidad y las consecuencias fiscales que de ella se derivan son hechos incuestionables. Pero al depender tales consecuencias de la mayor o menor amplitud del concepto, no es extraño que los países exportadores de capital hayan pretendido limitarlo para evitar someterse a la soberanía de otros Estados.

2.1. El Modelo de la OCDE incorpora en el apartado 1 del artº 5 una definición amplia, de matiz económico. Estos caracteres se concretan en la fórmula : "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".

El establecimiento permanente constituye la proyección económica de una empresa (persona física o jurídica). Es el vehículo a través del cual una empresa "realiza toda o parte de su actividad". El establecimiento permanente, pues, no puede entenderse de forma aislada e individual; hay que referirlo a una empresa (central) titular de la actividad que, por deriva-

ción, aquél desempeña. La OCDE exige que la actividad se realice en un "lugar fijo de negocios" para que una instalación ~~pueda~~ calificarse como establecimiento permanente.

a) El "lugar de negocios" hace referencia a un elemento físico, substrato de la actividad empresarial (vínculo material) . La amplitud de la fórmula permite, no obstante, prescindir del título jurídico de utilización del citado elemento, e, incluso, considerar como establecimiento la actividad desarrollada en los locales de otra empresa.

La necesaria vinculación de la actividad desarrollada con un elemento material se expresa claramente en el ap. 2 al describirse las instalaciones a las que se considera establecimiento permanente. Sin embargo, el hecho de que el ap. 5 atribuya tal calificación al agente que actúe por cuenta de una empresa de un Estado y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de aquélla empresa, induce a considerar que los datos determinantes para la calificación de un establecimiento permanente, son la instalación en sí, y el ejercicio de una actividad (vínculo jurídico). Desde la óptica de la OCDE, el criterio básico es, no obstante, el primero apuntado, que equivale a la "personalización" del establecimiento, y que fué también el adoptado por el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades de 23 de diciembre de 1967 (1). En la actualidad, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre relativa al mismo impuesto, incluye al establecimiento como un supuesto de "obligación real" de contribuir, derivada de la obtención de rentas en España (2).

(1) cfr. artº 20; éste consideraba al establecimiento como "empresa distinta y separada".

(2) cfr. artº 7, letra a) de esta Ley.

b) El lugar de negocios ha de ser "fijo". Esto equivale inicialmente a que la instalación esté en un lugar determinado y ofrezca un cierto grado de permanencia. La localización facilita la identificación del establecimiento y los contactos jurídicos y económicos con el mismo. La permanencia, corolario de lo anterior, traduce una conducta habitual, regular y continua en el ejercicio de la actividad. Sin embargo, la nota de fijeza no equivale a "adherencia física al suelo"; ni la de permanencia a "actividad ininterrumpida". Lo que determina la existencia de un establecimiento permanente, es el ejercicio habitual de una actividad empresarial material para la obtención de un rendimiento económico. La forma en que ésta se desarrolle (mediante una instalación fija o a través de un agente) y el plazo durante el que se lleve a cabo, pueden resultar accesorios. El Modelo, en sus Comentarios atribuye a la "fijeza" un valor relativo, y en el propio artículo el "tiempo" juega sólo en el caso de las "obras de construcción, instalación o montaje".

2.2. La definición abstracta y general del ap. 1 se completa con la "descripción" que efectúan los ap. 2 y 3 de los supuestos que, en todo caso, se comprenden dentro de la expresión "establecimiento permanente" o sólo si se cumplen determinados requisitos

2.2.1. El ap. 2 enuncia diversos supuestos ejemplificativos de lugares de negocios que ostentan la categoría de establecimiento permanente. La atribución de tal carácter depende, sin embargo, de que se cumplan los presupuestos enunciados con carácter general en el ap. 1. Es decir, los elementos enumerados en el ap. 2 sólo constituyen establecimiento permanente si son instalaciones a través de las cuales, de forma permanente y regular, se lleva a cabo la actividad empresarial. Los supuestos del apartado pueden clasificarse en tres categorías: burocráticas, produc-

tivos, y de extracción de recursos naturales.

a) Las "sedes de dirección" , las "sucursales" y las "oficinas", integran el primer subgrupo. Son conceptos que aluden a la organización administrativa de la empresa, la cual por razones particulares puede desglosar estas actividades de las de carácter productivo. "Sede de dirección" hace referencia a control y dirección de negocios; mientras que "oficina" alude propiamente, a gestión administrativa; a este término puede asimilarse el de "sede de administración". "Sucursal" es un concepto más amplio, casi equivalente al omnicomprendido de empresa (1). El concepto tiene, no obstante, un contenido estrictamente económico al carecer de personalidad jurídica. La "filial" es entidad que sí ostenta tal cualidad.

b) Las "fábricas" y los "talleres" son instalaciones eminentemente productivas. En principio, en el total de una empresa, cada elemento contribuye a la productividad del conjunto; pero desglosando tales elementos cabe diferenciar los productivos, en sentido estricto, y los de gestión y administración. El Modelo se refiere a "fábricas" y "talleres" diferenciando las instalaciones que integran el ciclo productivo de una mercancía o bien las que pueden no tener este carácter integral. La incardinación de aquellos elementos en el concepto de establecimiento permanente completa, en tal caso, la definición general dada en el ap. 1 atribuyéndose al establecimiento el carácter productivo que del mismo, frecuentemente, se predica.

c) "Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" constituyen la tercera categoría de instalaciones a las que se

(1) En este sentido se utiliza en el artº 21 del Código de Comercio y en el artº 88 del Reglamento del Registro Mercantil.

atribuye el carácter de establecimiento permanente. Los supuestos integrados en este subapartado (letra f) coinciden en que el común denominador lo constituye la extracción de recursos y en que la calificación de establecimiento más proviene de la actividad que de las instalaciones necesarias para su ejercicio. El Modelo de 1977 recoge, a diferencia del de 1963, "los pozos de petróleo o de gas", dada la importancia que ha adquirido la extracción de estos recursos (1). Un problema que hoy queda por resolver es el de la calificación de las obras de prospección efectuadas para la localización de tales pozos. No han faltado especialistas (2) que han vislumbrado (y luego desechado) la asimilación de las plataformas de prospección a los buques, dado que muchas de las obras se realizan en alta mar, y que las plataformas se desplazan por sí mismas. Con independencia de las disparidades objetivas existentes entre ambas actividades, los criterios jurídicos que presiden la tributación de la navegación (gravamen exclusivo en el país de residencia o en el de sede

(1) Diversos países europeos han sentido la necesidad de incorporar en sus Convenios normas específicas de tal realidad. El ejemplo más característico es el Protocolo suscrito entre Noruega y el Reino Unido, en 30 de septiembre de 1980, que modifica el Convenio de Doble Imposición entre ambos países de 22 de enero de 1969, y que regula, de forma precisa, el régimen jurídico fiscal de las prospecciones y transportes de petróleo efectuadas en el Mar del Norte.

Irlanda es otro país especialmente sensibilizado por el tema. En los Comentarios de la OCDE, al Artº 5, ha formulado la siguiente observación: "los beneficios que un no residente obtenga de actividades de prospección o explotación en Irlanda o en la plataforma continental irlandesa, así como los beneficios derivados de derechos de prospección o explotación, se considerarán como beneficios de una actividad comercial ejercida en Irlanda por medio de una sucursal o una agencia y son, por consiguiente, sometidos a imposición en Irlanda. Este régimen incluye a los subcontratantes no residentes que prestan servicios de perforación, instalación de oleoductos o similares en Irlanda o en la plataforma continental irlandesa".

(2) Del Arco, L. "Doble imposición internacional y Derecho Tributario español". Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda, Madrid 1977, pág. 319.

sede de dirección efectiva, y la quiebra del principio de establecimiento permanente) (1) excluyen "ab initio" tal posibilidad. Una analogía mayor puede buscarse en las obras de instalación o montaje a que se refiere el ap. 3 del artº 5. Criterio que, en parte, propone el Modelo de 1977, cuando prevé que los Estados contratantes pueden calificar como establecimiento permanente las actividades de prospección, si su duración excede de un periodo de tiempo determinado. Considero que el carácter habitual y regular con que se actúe puede ser el determinante de dicha calificación. Una operación ocasional y aislada de duración limitada evidentemente no constituirá por sí sola, y en principio, tal tipo de establecimiento. Pero la repetición de las mismas operaciones aunque se interrumpan y se reanuden pasado cierto tiempo, incluso en áreas geográficas o marítimas distintas, anula el carácter ocasional de la actividad, determinando que el conjunto de operaciones, incluida la inicial, sean consideradas como ejercicio de una actividad por medio de establecimientos permanentes.

2.2.2. El ap. 3 del Modelo atribuye el carácter de establecimiento permanente a las "obras de construcción, instalación o montaje" sólo si su duración excede de 12 meses. La filosofía general que preside la calificación de un elemento material, a través del cual se realiza una actividad como establecimiento permanente (es decir, que se trate de un lugar fijo de negocios), encuentra su excepción en este apartado 3. En él las obras a que se refiere traslucen una actividad ocasional, constitutiva de establecimiento si su duración excede de 12 meses. Este es el dato o requisito básico para la calificación, con independencia de

(1) cfr. artº 8 del Modelo de la OCDE de 1977.

que exista o no, de hecho, un lugar fijo de negocios. Esta razón justifica su desglose en apartado distinto de aquellos otros (letras a, a f) del ap. 2) que enumeran los supuestos de establecimiento permanente.

La amplia formulación del Modelo plantea interrogantes, relativos al ámbito objetivo de las obras y al cómputo del plazo. Desde la primera perspectiva las obras aglutinan la construcción de edificios, carreteras, puentes y canales, conducciones, nivelación de terrenos y dragados, e, incluso, las actividades de prospección de recursos naturales. El cómputo del plazo debe incluir los trabajos preparatorios, las paralizaciones no definitivas (estacionales o momentáneas) e incluso el trabajo efectuado, en su caso, por subcontratistas. En todo caso una obra debe considerarse unitariamente, aun en el supuesto de que se base en diversos contratos.

Los Estados Contratantes pueden establecer las cláusulas adecuadas para solventar casos específicos: v.gr. existencia en un Estado de varias obras de instalación o montaje, simultánea o sucesivamente, sin que ninguna de ellas exceda de doce meses, pero sí la duración adicionada de tales construcciones, o bien sólo una de ellas supere el plazo. El procedimiento amistoso puede ser medio idóneo para resolver qué supuestos constituyen establecimiento permanente (1). España ha formulado expresamente una reserva al ap. 3 del artº 5, en el sentido de poder gravar a una empresa que tenga un establecimiento permanente en España, aun cuando la obra de construcción o de montaje no exceda de doce meses, si la actividad de la empresa ofrece un cierto grado de permanencia.

(1) cfr. Protocolo Ad. al artº 5 de los Convenios suscritos por España con Dinamarca y Suecia.

Una cuestión suscitada por un número no desdeñable de países (básicamente los importadores de tecnología) es la necesidad de reducir el plazo de 12 meses a otro inferior. Los adelantos técnicos justifican dicha postura.

2.3. La delimitación del concepto de establecimiento permanente (ap. 1, 2 y 3 del artº 5 del Modelo) se completa con la afirmación de su existencia en el supuesto de que, aun no disponiendo la empresa de un lugar fijo de negocios, actúe por medio de un agente dependiente. Esto es lo que dice el artº 5 cuando, en la primera fase de su ap. 5 se lee: "no obstante lo dispuesto en los ap. 1 y 2". En este caso, es el vínculo jurídico con una persona, y no la existencia de una instalación material (vínculo económico), lo que determina la existencia de un establecimiento permanente. Tal realidad depende, no obstante, de la concurrencia de una serie de circunstancias:

- que se trate de un agente que no goce de estatuto independiente; corredores, comisionistas generales o cualquier otro agente con estatuto similar quedan excluidos;

- que actúe habitualmente como representante inmediato, es decir en nombre y por cuenta ajena, con poderes que le faculten para concluir contratos y obligar al poderdante en relación con la actividad propia de la empresa. Las notas jurídicas que caracterizan la actividad del agente estriban en la dependencia con que éste interviene, y en la ausencia de riesgos derivados de su gestión, pues éstos se asumen directamente por el mandante;

- que las actividades desarrolladas serán aquellas que, objetivamente, tienen entidad para determinar la existencia del establecimiento. Quedan excluidas las de carácter auxiliar o preparatorio, es decir las comprendidas en el ap. 4 del artículo.

El Modelo de 1977 ha redactado nuevamente este párrafo, para precisar el sentido de la disposición que figuraba en el Modelo de 1963, sin otra alteración que la relativa a la extensión de las actividades de la persona que constituyen excepción a la existencia del establecimiento.

Finalmente, que el criterio legal plasmado en el ap. 5, no es óbice para que una instalación pueda ser calificada como establecimiento si reúne los requisitos que le atribuyen tal carácter. El Modelo de 1977, en su ap. 5, a sensu contrario, así lo establece. En tal caso, no es necesario demostrar que el supuesto de la persona encargada está incluido en el ap. 5. En definitiva, el Modelo establece dos criterios alternativos y complementarios (económico y jurídico) vinculando a ambos la existencia del establecimiento, pero otorgando una cierta preferencia a aquel que consiste en una instalación material tangible.

3. Como se ha señalado, el establecimiento permanente presupone una situación de hecho delimitadora de la soberanía fiscal de un Estado sobre empresas no residentes en su territorio. Es una institución informada por el principio de territorialidad. La mayor o menos generalidad de su definición tiene importancia, pues, en definitiva, se trata de sujetar unas determinadas rentas a la fiscalidad de varios países relacionados por una inversión empresarial de carácter internacional.

El criterio seguido por el Modelo para definir positivamente el establecimiento permanente se caracteriza por su generalidad y abstracción, criterio que se completa con la descripción, a título de ejemplo, de determinadas situaciones fácticas y jurídicas a las que se otorga carácter de establecimiento. La abstracción del concepto se evidencia al aludirse las referencias a su "carácter productivo" como condición necesaria del mismo;

sin embargo, un principio económico y la idea de "rentabilidad"

(1) presiden su instalación y funcionamiento. Consecuentemente, el ap. 4 del artº 5 del Modelo excluye del concepto de establecimiento permanente las actividades que, utilizando "instalaciones fijas de negocios", no buscan directamente una rentabilidad valuable en términos económicos. El ap. 4 sirve de delimitador del concepto del establecimiento permanente, desde un punto de vista negativo o excluyente; es decir enumerando una serie de actividades que constituyen excepción a la definición general enunciada en el ap. 1. Además, la determinación jurídica del establecimiento permanente se completa con la negación de su carácter en el caso de actividades efectuadas en un Estado por medio de agente con estatuto jurídico independiente; esto es el significado del ap. 6.

3.1. El ap. 4 constituye una derogación expresa de lo establecido en los ap. 1, 2 y 3 del artº 5 del Modelo. Se deduce de la primera frase del apartado que se comenta y que reza así : "no obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo". La idea básica que subyace en la pluralidad de supuestos , es que se trata de "actividades preparatorias" a las que no puede imputarse una rentabilidad, valuable económicamente. Este carácter accesorio es lo que determina su no consideración como establecimiento permanente a pesar de que se desarrollan en instalaciones (lugares fijos de negocios) que " a priori" conllevan aquella calificación. El tratarse, en todo caso, de actividades accesorias, carentes de substantividad empresarial y no constitutivas por sí mismas de una parte esencial y significativa de las realizaciones del conjunto de la empresa; se deduce de lo dispuesto en las letras e) y f). En el primer caso (letra e)

(1) Este término hay que entenderlo no como periódica obtención de beneficio por el establecimiento permanente, sino en el sentido de que su finalidad es la obtención de beneficios.

se dice : "cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio", lo cual significa que las actividades antes recogidas (letras a), b), c) y d) ostentan este mismo carácter. La letra f), compendio de los supuestos anteriores, mantiene idéntico criterio, aunque regula el caso hipotético del ejercicio combinado de las actividades ya mencionadas. La realización de actividades que, en combinación con las descritas, pudiera determinar un beneficio económico (v. gr. venta directa de mercancías almacenadas o expuestas a clientes o intermediarios), implica que las instalaciones en que aquellas se desarrollen se consideren establecimiento permanente. El supuesto no incluye las ventas de mercancías efectuadas con motivo de ferias o exposiciones y expuestas en las mismas.

En cualquier caso, las actividades enumeradas deben formar parte del ciclo productivo y comercial de la propia empresa sita en el otro Estado. Si se realizan para un tercero no se justifica su exclusión del concepto de establecimiento. La actividad habitual y en favor de un tercero consistente en esas prestaciones (almacenaje, exposición, entrega, etc) mediante la utilización de tales instalaciones y lugares de negocios (depósitos, almacenes) y remunerada, reúne los requisitos para considerarse actividad económica susceptible de gravamen por los beneficios obtenidos.

3.2. La consideración de establecimiento atribuida al agente dependiente de una empresa que actúa en el otro Estado en nombre y por cuenta de ésta, se abandona en el supuesto de que el agente sea una persona que goce de estatuto jurídico independiente. El ap. 6 del artº 5 no estima que exista establecimiento permanente, cuando el agente actúa en el marco ordinario de su actividad y con independencia jurídica y económica de la empresa comitente. De ordina-

rio actuará investido de representación directa o inmediata (en nombre y por cuenta del comitente), aunque es posible que opere como representante indirecto o mediato (en nombre propio y por cuenta ajena) (1). El carácter de profesional que ostenta el comisionista o corredor posibilita ambos regímenes representativos, aunque más lógico y característico es el primero.

"Actuar en el marco ordinario de su actividad" implica que el agente actúe como profesional intermediario, al margen de las actividades propias de la empresa. Señalan los Comentarios de la OCDE que una persona no actúa en el ejercicio normal de sus propias actividades "si en sustitución de la empresa realiza actos que económicamente entran más en la esfera de dicha empresa que en la de sus propias actividades mercantiles". La facultad de concluir contratos en nombre de la empresa conlleva su calificación como establecimiento permanente, pues en tal supuesto actúa fuera del marco habitual de sus operaciones. Pero en todo caso la calificación de establecimiento ha de vincularse al carácter substantivo de las operaciones realizadas.

La independencia jurídica se refiere al régimen estatuario del agente, delimitador de derechos y obligaciones y del ámbito de su actuación. El agente ostenta la cualidad de empresa autónoma. La fiscalización excesiva o el control general de su actividad, por parte de la empresa mandante, suscitan dudas en cuanto a su "status". La independencia económica se deriva de la existencia de dos empresas independientes : la que dispone y la que ejecuta. Esta dualidad garantiza la independencia.

(1) El Código de Comercio español regula el régimen de los Agentes mediadores en los arts 88 a 99 y 106 a 111. Asimismo, en los arts 244 a 280 se trata de los Comisionistas. Otras formas del mandato mercantil - factores, dependientes y mancebos - se recogen en los arts 281 a 302.

Los ap. 5 y 6, integradores de diversos supuestos de actividad empresarial ejercida por representación, plasman en este punto la filosofía que inspira el Modelo de 1977. El agente dependiente constituye un trasunto de la empresa mandante. Puede decirse que es ella misma la que actúa. Esta presencia, "sin intermedarios" de una empresa de un Estado en otro, es lo que conlleva la calificación de establecimiento permanente. El agente deviene, "mutatis mutandis" centro de negocios a través del cual la empresa realiza toda o parte de su actividad. El agente independiente, por el contrario, es titular de un "status" propio constitutivo de empresa autónoma. En cuanto tal, realiza actividades específicas dentro del marco ordinario de su gestión. Esta independencia del agente y la desvinculación empresarial que existe entre el mandante y mandatario mercantil, es lo que induce a considerar que una empresa de un Estado no tiene establecimiento en el otro Estado; tal forma de gestión no implica el ejercicio efectivo de una actividad empresarial internacional.

4. La delimitación final del establecimiento permanente se contiene en el ap. 7. Más que una definición positiva o una determinación negativa del concepto, el ap. 7 diferencia las figuras de filial y establecimiento. A la primera atribuye personalidad e independencia propias, abstracción hecha de que exista una matriz que la controle. Por ello la existencia de una filial no prejuzga de ésta pueda y deba considerarse como establecimiento permanente de aquélla. Este criterio pergeñado en los Modelos de México y Londres se concreta, definitivamente, en el de la OCDE. La filial constituye un establecimiento de la matriz si su actuación puede encuadrarse dentro del marco analizado para el agente dependiente, es decir si opera de forma similar a éste. Este mismo criterio, dice la OCDE, debe aplicarse a las actividades que una filial

ejerza para cualquier otra filial de la misma sociedad.

5. El concepto de establecimiento permanente en la legislación española actual se estructura como un "rendimiento" de explotación económica. Se trata de un caso de atribución de rentas sometido a la obligación real de contribuir (1). El artº 7 de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades delimita el concepto. Se caracteriza por su matiz real, diferente de la consideración personalista predominante en el Texto Refundido del Impuesto, de 1967 (2), y que derivaba de la norma contenida en la Disposición Segunda de la Tarifa Tercera del Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, y, en parte, de los Proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones.

El establecimiento permanente constituye dentro de la fiscalidad actual un elemento esencial de tributación. Es un concepto vigente tanto en el ámbito de las Sociedades como en el de las personas físicas. El artº 19 del Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera como "renta obtenida en territorio español": a) los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español, per-

(1) cfr. artículos 3º, 6º y 7º de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

(2) cfr. artº 20 del Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

El establecimiento permanente constituye dentro de la fiscalidad actual un elemento esencial de tributación. Es un concepto vigente tanto en el ámbito de las Sociedades como en el de las personas físicas. El artº 19 del Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera como "renta obtenida en territorio español": a) los rendimientos de explotaciones económicas de toda índole obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español, perteneciente a una persona física. Para la calificación de "establecimiento permanente" se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades". El párrafo segundo de la letra a) del artº 7 de la Ley 61/78, es donde se especifica qué se entiende por tal establecimiento (1). Puede destacarse que:

1º) el concepto se define de forma general. (lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de la actividad) y de modo analítico (sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a 12 meses; minas, canteras, pozos de petróleo o de gas; explotaciones agrarias, forestales, pecuarias, o lugares de extracción de recursos naturales; lugares de trabajo para ejercicio de actividades profesionales y artísticas; y representaciones autorizadas);

(1) La Orden de 17 de junio de 1981 (BOE del 18 de julio) aprueba la doctrina expuesta en las contestaciones o consultas de carácter vinculante en relación con el Impuesto de Sociedades. En relación con el establecimiento permanente, vid. la consulta nº 13 de la Dirección General de Tributos; afirma que "el hecho de poseer una oficina en España con carácter permanente constituye uno de los supuestos previstos en el segundo párrafo del artº 7 a) de la Ley 61/78 para la conceptualización del establecimiento permanente".

2º) es más amplio que el concepto propugnado por la O.C.D.E.; hace referencia a elementos no incluidos por este Organismo (almacenes, instalaciones y tiendas; explotaciones agrarias, forestales y pecuarias). Incorpora la idea de "base fija" (lugar de trabajo para el ejercicio de actividades profesionales y artísticas), aplicable básicamente a personas físicas. Admite, de acuerdo con el conjunto del precepto, su existencia aun cuando las obras de construcción, instalación o montaje no superen el plazo de doce meses;

3º) estructura la actividad ejercida por mediación de terceros de forma muy amplia. No se contempla el carácter dependiente o independiente del agente, sino el tipo de representación directa con que éste actúa (en nombre y por cuenta del sujeto pasivo).

El supuesto de establecimiento permanente constituido al amparo de empresas con personalidad jurídica propia distinta del titular de dicho establecimiento, previsto y admitido en el ap. 4 del artº 6º del Decreto 3359/1967 (1) no se ha recogido en la normativa vigente.

6. Los Convenios españoles de doble imposición siguen fielmente las directrices de la OCDE. Sin embargo, el Modelo que se ha tenido en cuenta en la casi totalidad de ellos, por razones cronológicas, ha sido el de 1963. Las modificaciones más significativas son las siguientes:

1ª) el de Noruega, incluye las "sedes de administración" entre los supuestos descriptivos determinantes del

(1) Dicho apartado hacía referencia a las operaciones realizadas en el territorio español por entidades extranjeras, mediante organizaciones especiales para la venta o para la centralización de los pedidos que deban suministrar varias de ellas.

establecimiento (artº 5, ap. 2, a);

2ª) los del Reino Unido (artº 5, ap. 2)f) y Suecia (artº V, ap. 2) f) recogen "los pozos de petróleo" junto a las "minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales". No se hace referencia a los pozos de gas, ni tampoco se resuelve el problema de las prospecciones petrolíferas, especialmente las llevadas a cabo en alta mar. En los demás Convenios ni siquiera se alude al tema. En el proyecto de nuevo Convenio con Noruega, y a nivel de Protocolo, se regulan detalladamente todas las cuestiones relacionadas con la prospección y explotación petrolíferas;

3ª) en las obras de construcción y montaje es donde se observan mayor número de alteraciones. En el Convenio con Brasil, el plazo se reduce a 6 meses. (artº 5, ap. 2.g). En el de Checoslovaquia se incluyen los "proyectos de instalación" como modalidad específica de aquel tipo de obras (artº 5.ap.3). Este Convenio, por la fecha de su negociación, sigue el Modelo de 1977, si bien el concepto recogido no es el de "obra " sino el de "proyecto". A pesar de la literalidad de la norma, el término debe entenderse en sentido práctico-ejecución- más que documental -proyecto-. En los de Dinamarca (Protocolo I. Ad. al número 2 g) del artº 5), y Suecia (protocolo 3.Ad. artº V párrafo 2,g) se conviene que mediante el procedimiento amistoso se determinará el carácter o no de establecimiento permanente del otro Estado Contratante, si su plazo no llega a exceder en algún caso los 12 meses.⁽¹⁾ No obstante, la regulación ofrece matices:

(1) Vid. más adelante Comentarios al artº 25 - Procedimiento amistoso-. Este procedimiento deviene instrumento jurídico adecuado para "resolver las dificultades o disipar las dudas que plantea la interpretación o aplicación del Convenio" (ap.3 del artº 25).

en el Convenio con Dinamarca, su Protocolo alude a "obras de instalación o de montaje", mientras que su artº 5 se refiere a "obras de construcción o montaje". El hecho de que el Modelo de la OCDE, en su artº 5 ap. 3, considere sólo como alternativas las obras de "instalación o montaje" puede inducir a considerar que a las obras de "construcción" no es aplicable el Protocolo. Sin embargo, a la literalidad del precepto se superpone la filosofía que lo inspira; por ello debe aplicarse sin restricciones. El Convenio con Suecia es más congruente, pues, en todo caso, se refiere a obras de "construcción o montaje";

4ª) diversos Tratados, para las actividades auxiliares o preparatorias, consideran que existe establecimiento permanente si se venden directamente mercancías a clientes, intermediarios o representantes a través de instalaciones o depósitos destinados, inicialmente, al almacenamiento, exposición o entrega de tales mercancías. Es el caso de los Convenios con Noruega (artº 5 ap. 3 a) y b) y con Suecia (artº V, ap.3 a) y b). Sin embargo el tratado con Rumania no atribuye el carácter de establecimiento a la actividad consistente en la venta de mercancías expuestas con motivo de una feria o exposición (artº V, ap.3 f).

Las "investigaciones científicas" (v. gr. estudios de laboratorio) a las que se refiere el Modelo de 1963 (letra e) del ap. 3 del artº 5) y que se recogen en todos los Convenios españoles, como supuesto no constitutivo de establecimiento permanente, deben reunir el ser actividades preparatorias o auxiliares de la actividad principal, y realizarse para la central. Las actividades de prospección no quedan encuadradas aquí, rigiéndose por las normas relativas a los recursos naturales;

5ª) a la actividad de seguros se refieren dos Convenios: el de Bélgica y del Brasil. El primero exceptúa del

régimen general de los agentes independientes (que no constituyen establecimientos permanentes) al "mediador que actue por cuenta de una empresa de seguros y concluya habitualmente contratos en nombre de la misma" (artº 5. párrafo segundo). En el del Brasil, por el contrario, la percepción de primas o el aseguramiento de riesgos en el otro Estado por medio de un agente dependiente implica la existencia de un establecimiento permanente (artº 5, ap. 5);

6ª) el Convenio con Marruecos, considera a las "tiendas" como establecimiento permanente. En relación con la actividad de los agentes (dependientes o independientes) la existencia de un "stock" de mercancías en uno de los Estados, en base al cual se efectúan las ventas o entregas, define por sí solo la existencia de aquél (artº 5, ap. 2, h), y ap. 4 y 5, párrafo segundo).

3. IMPUESTOS SOBRE LAS RENTAS.

Artículo 6
=====

RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales. Los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.
3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.
4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes, (a).

(a) Coincide casi plenamente con el artº 6 del Modelo de 1963. Procede efectuar, no obstante, las siguientes observaciones: el ap. 1, incluye las rentas de explotaciones agrícolas o forestales, y refiere a un residente de un Estado Contratante la posesión de los bienes situados en el otro Estado; los ap. 2 y 4 no ofrecen variación alguna; y el ap. 3, incluye la aparcería como una modalidad de explotación de los bienes inmuebles.

1. El artº 6 del Modelo y las rentas a que se refiere ofrece rasgos característicos, pues, a pesar de que la tributación se determina por la naturaleza del bien y no por la clase de actividad, cabe la posibilidad de que en casos concretos (v.gr. beneficios de explotaciones agrícolas o forestales) los Estados Contratantes consideren tales rentas incluidas en el artº 7 relativo a los "beneficios empresariales". Además las distintas modalidades de utilización de un bien inmueble, y los diferentes tipos de rentas que pueden percibirse (domanial, de empresa o explotación, y de disfrute) confirman tales especialidades. A ello se añade el reconocimiento de la "vis atractiva" del establecimiento permanente en relación con este tipo de rentas, y la libertad de que disponen los Estados Contratantes para gravar éstas. La remisión que otros preceptos del Modelo hacen al artículo 6 (v.gr. artº 13, ganancias de capital; 21 Otras rentas; y 22, Patrimonio) en cuando definidor parcial de los que, en todo caso, se consideren bienes inmuebles, completa el cuadro de especialidades.

El precepto se refiere sólomente a las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado. Los procedentes de bienes situados en el Estado de la residencia o en un tercer Estado caen dentro del artº 21 relativo a "Otras rentas". El artículo se aplica a las rentas de inmuebles utilizados por cualquier tipo de empresa (agrícola, industrial, comercial o de servicios) o en el ejercicio de trabajos independientes. Como señalan los Comentarios de la OCDE, se aplica incluso en el supuesto de que las rentas no procedan más que indirectamente de bienes inmuebles, garantizando que, aun cuando tales bienes no formen parte de un

establecimiento permanente (en cuyo caso tributarían según el artº 7), tributarán en el Estado de situación. El derecho de imposición del Estado de la fuente tiene prioridad frente al del otro Estado. Se trata del reconocimiento indubitado de la "lex locus rei sitae".

2. El Comentario de los apartados del artículo debe alterarse si quiere seguirse un método ordenado de exposición. "Rentas inmobiliarias" son las que proceden de los bienes que tienen o a los que se otorga tal naturaleza (ap.2); independientemente de la modalidad de su utilización (ap. 1 y3) y de si constituyen o no una renta empresarial.

2.1. Los "bienes inmuebles" se definen por remisión y de forma directa o descriptiva. Por remisión, en cuanto que tales bienes "tendrán el significado que les atribuya el Derecho del Estado Contratante en que los bienes en cuestión estén situados". De esta forma, el Modelo se ajusta plenamente a la Ley del Estado de situación, sin que quepa posibilidad de litigio entre las legislaciones de los Estados Contratantes, dado que la tributación se efectúa con arreglo a la Ley interna de aquel Estado. Las disposiciones del artº 6 respetan el Derecho interno de un Estado en tal sentido, y no prejuzgan la forma en que las rentas de los bienes inmuebles deben gravarse. En el Derecho español, el Código Civil clasifica las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación en bienes muebles e inmuebles, determinando, a continuación, los bienes que son in-

muebles (1).

Además de esta definición indirecta, por reenvío a la Ley interna del Estado de situación, el Modelo utiliza dos vías complementarias: la descriptiva y la excluyente o negativa. "Bienes inmuebles" son todos aquellos que se enumeran como tales, y que incluso pudiendo tener otra naturaleza,

(1) El artº 333 dispone: "Son bienes inmuebles":

- 1º) Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
- 2º) Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
- 3º) Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
- 4º) Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
- 5º) Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
- 6º) Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
- 7º) Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
- 8º) Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.
- 9º) Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
- 10º) Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

los Estados Contratantes coinciden en atribuirles tal carácter. En efecto, cabe la posibilidad de que según la legislación de uno de los Estados, alguno de los elementos que el Modelo comprende en tal categoría no se conceptue como inmueble (v.gr. equipos, accesorios, etc). Sin embargo, la incorporación del apartado determina la aceptación del criterio y, consecuentemente, la ampliación del ámbito objetivo de Tratado. Además de los que según la ley interna ostentan este carácter, hay que añadir los que se consideran como tales en virtud del Convenio suscrito. Los buques, embarcaciones y aeronaves en ningún caso se conceptúan como inmuebles. Esta exclusión coincide con el tratamiento fiscal general de las empresas de navegación marítima y aérea (1).

2.2. Las rentas que el apartado 1 del artº 6 somete a tributación son las que un residente de un Estado Contratante obtenga de bienes inmuebles situados en el otro Estado. La cuestión que se plantea es concretar los supuestos integrados en el precepto. Es decir, las rentas de propiedad frente a las rentas de explotación. La naturaleza rústica o urbana de los bienes de los que aquellos derivan nos ayuda en la labor.

En general, en las esferas rústica y pecuaria los casos que constituyen actividad empresarial son aquellos en que el explotador directo lo es el propietario o usufructuario, o bien el tercero arrendatario. El goce directo o, incluso, el autoconsumo producen, en su caso, una renta presunta o indiciaria. La renta empresarial se fija por la diferencia algebraica entre ingresos y gastos, incluyéndose en éstos, en el caso del tercero arrendatario, el canon arrendaticio. La renta del propietario arrendador la constituye la renta percibida por tal concepto.

(1) cfr. artºs 8,13,15 y 22 del Modelo..

Tratándose de bienes inmuebles urbanos, la renta de explotación la constituye el arrendamiento habitual de tales bienes efectuado por una empresa cuyo objeto es precisamente éste. La productividad objetiva y natural propia de la tierra no es predicable del inmueble urbano. Cualquier otro tipo de explotación (utilización directa o arrendamiento) integra una actividad no empresarial determinante, respectivamente, de una renta indiciaria o fija.

Las rentas que el Modelo somete a tributar en su artº 6 son todas las que se obtengan de bienes inmuebles, incluidas las derivadas de explotaciones agrícolas o forestales. Esta determinación objetiva, se completa con las modalidades jurídicas de obtención a que se refiere el ap. 3 del artículo. Se incluyen la utilización directa (renta de disfrute), y el arrendamiento o aparcería (renta pura o domanial) y cualesquiera otra forma de explotación de los bienes (rentas empresariales). La integración de las rentas derivadas de explotaciones agrícolas o forestales se efectúa en el Modelo de 1977, pues en el de 1963 no se contenía la mención.

Las rentas empresariales derivadas de la explotación directa de minas, canteras, u otros yacimientos naturales se incluyen en el artº 7. Las razones que avalan esta afirmación son las siguientes : a) sólo los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales se contienen en la enumeración del ap. 2 del artº 6; b) el ap. 2 letra f), del artº 5 considera, en todo caso, como establecimiento permanente "las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales"; y, c) el propio artº 6, en su ap. 1, incluye sólo las rentas de-

rivadas de explotaciones agrícolas o forestales dentro de la categoría de "rentas inmobiliarias". La aplicación del artº 7, en vez del artº 6, determina el cómputo de ingresos y gastos con arreglo a unos criterios establecidos (los del Modelo) y no de acuerdo con la legislación interna del país de situación del bien (1).

Las rentas de los préstamos con garantía inmobiliaria se excluyen del ámbito del artículo, puesto que el artº 11, al definir el término "intereses", integra en su concepto los rendimientos de créditos con garantía hipotecaria. El antiguo Impuesto español sobre las Rentas del Capital gravaba determinadas rentas procedentes, indirectamente, de bienes inmuebles. Tal era el caso de los intereses de préstamos hipotecarios. Pero éstos en ningún caso tenían naturaleza de renta inmobiliaria.

2.3. Del apartado 4 se deduce, como afirman los Comentarios de la OCDE, que las disposiciones de los ap. 1 y 3 "se aplican igualmente a las rentas de bienes inmuebles de las empresas industriales, comerciales o de cualquier otra clase, y a las rentas de bienes inmuebles afectos al ejercicio de trabajos independientes". El derecho prioritario de imposición del Estado de la fuente se reconoce en cualquier caso, y se ejerce cuando las rentas proceden sólo indirectamente de los bienes inmuebles. Esto garantiza, como señalan los citados Comentarios "que tales rentas serán gravadas en el Estado donde dichos bienes estén situados, aun en el caso de que no formen parte de un establecimiento permanente situado en este Estado". El principio de la fuerza atractiva del establecimiento opera indiscutiblemente. Este es, por otra parte, el único caso en que tal evento

(1) Esta es la opinión de Del Arco, L. en "Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español", Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda; Madrid 1977, págs 71 y 72.

se produce. Pero el gravamen preferente concedido al Estado de la situación no obstaculiza el del Estado de la residencia del beneficiario de la renta. La fórmula empleada por el artículo ("pueden someterse a imposición en este otro Estado") es la usual en tales casos y no plantea problemas especiales de interpretación. Al Estado de la residencia será al que corresponda evitar la doble imposición que pueda producirse como consecuencia de la incidencia tributaria de los dos Estados Contratantes.

3. Los Convenios españoles de Doble Imposición son fieles al Modelo de la OCDE. Los bienes inmuebles se conceptúan, además de como dispone la legislación interna española, según lo preceptuado en el ap. 2 del artº 6. No cabe resaltar excepción alguna. La exclusión establecida respecto de embarcaciones, buques y aeronaves se contiene también en todos los Tratados.

No todos los Convenios consideran rentas inmobiliarias, las derivadas de explotaciones agrícolas o forestales, Posición afirmativa es la de los Convenios con Brasil (punto 2.Ad./Artículo 6, ap. 1 del Protocolo), Canadá, Checoslovaquia, Italia, Noruega, Reino Unido, Rumanía, Suecia y Suiza; también los de Marruecos y Polonia. La exclusión de estas rentas en los demás Convenios determina su sometimiento a la regla general de los beneficios empresariales (artº 7), y en consecuencia, su tributación en ambos Estados. Si tal explotación, en todo caso, constituye un establecimiento permanente la referencia a uno u otro artículo (6 ó 7) es indiferente. Sólo en el caso de explotaciones efectuadas a través de un mediador (1) (único supuesto no constitutivo de establecimiento permanente) su inclusión expresa en el artº 6 determina

(1) cfr. ap. 5 del artº 5 del Modelo.

la tributación, en todo caso, en el país de situación de los inmuebles, con independencia de que la explotación sea o no considerada como tal establecimiento.

Diversas modalidades jurídicas de obtención de la renta se contienen en los Convenios españoles. A la utilización directa y el arrendamiento se refieren todos ellos. Pero sólo los suscritos con Italia, Rumanía y Marruecos hacen referencia a la aparcería; su modernidad justifica tal criterio. Destacable es, por otro lado, otra cláusula existente en los Convenios con Canadá, Italia y Marruecos; éstos incluyen en el ámbito del artículo, los beneficios provenientes de la "enajenación de los bienes inmuebles". Esta norma tiene por objeto evitar que los beneficios así obtenidos puedan conceptuarse como beneficio comercial, y por lo tanto, al estar vinculados al ejercicio de una actividad empresarial, sólo ser gravables en el Estado en que la empresa enajenante tiene un establecimiento permanente. Con tal norma los beneficios derivados de la renta de inmuebles, haya o no establecimiento permanente, podrán someterse a imposición en el país en que estén sitos. El Convenio con Portugal equipara a las rentas inmobiliarias, las "derivadas de los bienes que, de acuerdo con la legislación fiscal del Estado Contratante, en que los bienes estén situados, se asimilan a las rentas derivadas de bienes inmuebles".

La norma en cuya virtud se aplican las disposiciones del artículo a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes utilizados para el ejercicio de trabajos independientes, se contiene en la totalidad de los Tratados suscritos por España.

El gravamen compartido entre el Estado de situación del bien, y el Estado de residencia del beneficiario se reconoce en todos los Convenios. En el de Austria, sin embargo,

tal facultad se atribuye en exclusiva al Estado de la fuente, es decir al Estado en que los bienes inmuebles estén situados. Este criterio es, asimismo, el que preside todos los supuestos en que se plantea la tributación de rentas (artº 6), ganancias (artº 13), o patrimonio inmobiliarios (artº 23). Tal exclusividad determina, por otra parte, la aplicación por el Estado de la residencia del beneficio del método de exención con progresividad. También debe mencionarse, como supuesto excepcional, la exención concedida en el Convenio con Italia en favor del patrimonio del Colegio Español S. Clemente (Albornoz) en Bolo-
nia. Las disposiciones contenidas en el proceso verbal de la segunda sesión de la Comisión Mixta italo-española y que constituyen los Anexos del Acuerdo Cultural italo-español de 11 de agosto de 1955, se confirman a todos sus efectos (letra a) del Protocolo al Convenio).

4. Los criterios de gravamen personalista y territorial establecidos en la legislación interna española cuadran y se adaptan perfectamente con las directrices del Modelo de la OCDE. La incongruencia que suponía que una Sociedad extranjera, sin establecimiento permanente en España, no tributase por las plusvalías derivadas de la enajenación de inmuebles, fué subsanada en la Ley 50/77, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (artº 40, Cuatro). Actualmente, y en el ámbito del Impuesto de Sociedades, la territorialidad que preside la tributación de los inmuebles se plasma de forma indudable en el artº 7 de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades en donde se consideran, en todo caso, rendimientos obtenidos en España :
1º) los de explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español.

Entendiéndose que una Sociedad realiza operaciones aquí por medio de tal establecimiento cuando posea explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales (letra a), párrafos primero y segundo); y 2º) los de inmuebles situados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos (letra c).

Por su parte, el Reglamento de 3 de agosto de 1981, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artº 19, considera rendimientos producidos en territorio español, los "de los inmuebles situados en España y los derechos reales establecidos sobre los mismos" (letra e).

El criterio personalista también presente en la legislación española (1) cubre los supuestos en que, estando situados los bienes en el extranjero, el beneficiario de las rentas inmobiliarias es un residente (individual o persona jurídica) de España.

La supresión del Impuesto sobre las Rentas del Capital, y de la Cuota Proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; y la transformación en tributos locales de carácter real de la Cuota Fija de esta Contribución y de la Contribución Territorial Urbana (2), solventan los problemas que planteaba la coordinación de los regímenes establecidos en los Impuestos a cuenta (Impuesto sobre las Rentas del Capital y Contribuciones Territoriales Rústica y sobre las Rentas del Capital y Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana) y en los Impuestos generales (Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas) a propósito de la tributación de las rentas inmobiliarias. Dicha coordinación y la incardinación

(1) cfr. artºs 4º y 7º de la Ley 44/78, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y artºs 4º y 6º de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

(2) cfr. Disposición Transitoria Primera de la Ley 44/78 citada.

de tal régimen en el fijado por los Convenios ocasionaba problemas jurídicos hoy superados.

La transformación de las Contribuciones Territoriales en Impuestos locales, no impide, sin embargo, la aplicación de las exenciones que en dichos tributos se contienen y que son independientes de la aplicación de los Convenios de doble imposición. Estos, no pueden ampliar los supuestos de tributación contenidos en la Ley interna del país, ni establecer un trato más gravoso que el existente (1). Por otra parte, y con independencia de los textos que regulan el régimen fiscal de tales Contribuciones, la adhesión de España a los Convenios de Viena de 18 de abril de 1961 y 24 de abril de 1963 (2) restringe el ámbito de aplicación de aquéllos a los Organismos oficiales de terceros países, pues los inmuebles de las representaciones diplomáticas y consulares se rigen por estos Convenios.

(1) Respecto de la Contribución Tributaria Rústica y Pecuaria, el artº 5 del Decreto 2230/1966, de 23 de julio (redactado conforme al Decreto 1049/1968 de 27 de mayo (BOE del 28), concede una exención subjetiva de la contribución a "los gobiernos extranjeros, por los (bienes) destinados a su representación diplomática o consular, o a sus organismos oficiales, a título de reciprocidad" (ap. 3); y a los "organismos o Entidades a los que sea de aplicación la exención en virtud de Convenios internacionales o de pactos solemnes con el Estado" (ap. 4). Y respecto de la Contribución Urbana, el artº 7 del Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, dispone que "estarán exentos con carácter permanente... 2. El suelo y las construcciones de los gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática o consular o a sus Organismos oficiales a título de reciprocidad;... y 5. Los bienes a los que sea de aplicación la exención en virtud de Convenios internacionales o de pactos solemnes con el Estado". Adviértase que los Convenios Internacionales a que se alude no son los de Doble Imposición, sino otros específicos. p.ej: la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas o de sus Organismos especializados; en su virtud, estos Organismos gozan de exención de cualquier contribución directa.

(2) Sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, respectivamente.

El hecho de que algún Convenio (casos de los suscritos con Canadá, Checoslovaquia, Rumania y Polonia) no incluya en su ámbito objetivo los tributos locales, determina que la persona que los pague (por estar sometida en el Estado de situación a la obligación real de contribuir) no pueda imputarlos a los tributos similares que deba pagar como residente del otro Estado, o, en su caso, considerar exentas en este otro Estado, las rentas obtenidas en el de situación. El método seguido en el Estado de residencia para evitar la doble imposición determina una u otra alternativa. La limitación objetiva del Convenio y la exclusión de los tributos locales implica la entrada en juego, si las hay, de las medidas unilaterales para evitar la doble imposición. Por otra parte, en ningún caso queda cuestionada la aplicación de las exenciones fiscales concedidas por la Ley interna de uno de los Estados Contratantes que afecten a dichos tributos.

Artículo 7
=====

BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.
2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.
3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método , a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones

.../...

de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(a) (*)

(a) Este artículo coincide con el equivalente del Modelo de 1963. No obstante, ha sufrido pequeñas alteraciones, pero sin que de las mismas puedan deducirse consecuencias jurídicas relevantes. Tales modificaciones afectan a la salvedad que se efectúa en el ap.2 de lo dispuesto en el ap. 3, y a la no exigencia expresa de demostrar los gastos en que se halla incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración, para el cálculo de los beneficios de tal establecimiento.

(*) Cubillo.C."Aspectos sobre el problema de la Doble Imposición en las inversiones extranjeras". Información Comercial Española.Mayo 1963, págs. 49-57;

Rozas Zornoza, M. "El gravamen de los beneficios de las personas jurídicas en el ordenamiento positivo español y la doble imposición internacional". Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario. Inspección General del Ministerio de Hacienda.Madrid 1965, págs. 331-344;

De Luis, F. "Tributación de las empresas extranjeras con actividades en España". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 67, Madrid 1967, págs 2173-2223. Del mismo autor: "Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias", Hacienda Pública Española, nº 64.Madrid 1984 págs. 169-184;

Lopez Ibañez, L. : "Localización geográfica... op. cit. págs.141-143;

De la Villa J.Mª,y Otero J. "Consecuencias fiscales de la creación de una Sociedad por accionistas nacionales y extranjeros para la realización de una empresa común". Ponencia española al XXVIII Congreso de la International Fiscal Association -IFA - México 1974; en Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LIX a. Rotterdam 1974.

De Juan J.L.: "Los internacionalistas Lemus y Viñuales"Hacienda Pública Española,Nº 42-43.Madrid 1976,págs 265-268.También "El Modelo de la OCDE..... op.cit págs. 234 a 238;

Viñuales,A. "Informe sobre la legislación fiscal y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países", en Hacienda Pública Española nº 46. Madrid 1977,págs. 177-210.

Del Arco.L."Comentario al informe del profesor Viñuales sobre el régimen fiscal de las empresas operando en varios países",en Ha Pública Española nº46.Madrid 1977,págs 169-176;

Piedrabuena E,Campbell,I. y Tanarro F."Tributación de las empresas extranjeras no residentes sin establecimiento permanente en España".Comunicación a las Jordanas de Inversiones Extranjeras en España,organizadas por la Dirección General de transacciones Exteriores y el Consejo Superior de Cámaras de Comercio Madrid 1979.Aparece

.../...

1. El artº 7 regula el derecho a gravar los beneficios de las empresas siguiendo el criterio del establecimiento permanente. Fija el principio básico que debe seguirse para la determinación de los beneficios de aquél considerándolo como empresa distinta y separada de la sede central. Regula, también, la cuestión de los gastos que deben deducirse de los beneficios del establecimiento y las condiciones en que puede determinarse el beneficio por un método distinto del de contabilidad separada. La permanencia de los métodos empleados para calcular el beneficio, y la preferencia que, en determinadas condiciones, se otorga a las disposiciones de otros artículos (cuando entre los beneficios del establecimiento se comprenden rentas reguladas separadamente), completan el cuadro normativo del artº 7 del Modelo de la OCDE.

El artículo concreta el régimen tributario internacional de los rendimientos cuyo logro supone la conjunción del capital y del trabajo por medio de una organización empresarial. Se trata de rentas de empresa, independientemente de que su titular sea una persona física o jurídica. Señala del Arco (1) que, desde el punto de vista tributario, la nota importante que distingue a estas rentas de las puras de capital (dividendos, intereses y cánones) reside en los criterios de localización de la fuente de renta (2).

recogida en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 145. Madrid 1980, págs 119-130.

(1) -Del Arco, L. "Doble Imposición internacional... op.cit. págs 209 y 210.

(2) El tema de la localización de las rentas, en general y de acuerdo con los principales Modelos de Convenio - Pacto Andino, ALALC Y OCDE-se analiza detalladamente en el trabajo de Fernández J.R. "Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos Modelos de Convenio y Recomendaciones existentes", en Estudios de Doble Imposición, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid 1979. págs. 129 a 144.

En las rentas de empresa está siempre presente un protagonismo del empresario (del que normalmente depende la creación de dicha renta) que hace difícil localizar el elemento objetivo fuente del beneficio. La autonomía entre empresa y actividad del empresario puede no ser tan clara como en el caso de las rentas puras de capital, en las que el bien generador de las mismas es totalmente independiente del beneficiario.

Dentro del tratamiento tributario internacional de los beneficios empresariales, las determinaciones básicas son las dos siguientes : fuente de la renta y beneficios obtenidos. La primera conlleva la delimitación de los criterios de adscripción a una soberanía tributaria dada. La segunda, el método utilizado para la concreción del beneficio. La determinación de la fuente se vincula, a su vez, a la definición de los términos "empresa" y "establecimiento permanente"; la del beneficio, a los conceptos que integran las rúbricas "ingresos" y "gastos".

El artículo 7 del Modelo ha de analizarse con los siguientes condicionamientos : a) que no todos los "beneficios empresariales" quedan comprendidos en el mismo, pues se limita a aquellas rentas que no son objeto de tratamiento específico en otros artículos del Modelo (v.gr. rentas inmobiliarias-incluidas las forestales y agrícolas - de navegación, profesionales y de capital) (1); b) que reconocida la potestad exclusiva de un Estado para gravar los beneficios obtenidos por sus empresas (las residentes en su territorio), el artº 7 sólo contiene las reglas aplicables para la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de un Estado que opere

(1) cfr. los artículos en los que se analizan tales tipos de rentas : v.gr. artº 6; artº 8, artºs 10, 11 y 12; y artº 14.

en su territorio; y c) que, dada la pluralidad de formas que actualmente adoptan las transacciones internacionales, y considerados los problemas que se suscitan, el precepto contiene directrices generales susceptibles de ser matizadas en las negociaciones bilaterales. El artº 7, es, por tanto, residual en cuanto a las rentas incluidas en el mismo, continuación y corolario del artº 5, y general en cuanto a planteamientos y soluciones. Las normas que determinan el cálculo de los beneficios comerciales con una empresa del otro Estado, cuando las dos pertenecen al mismo grupo empresarial o están bajo el mismo control se contienen en el artº 9.

2. El ap. 1 del artº 7 contiene dos párrafos delimitados y congruentes. El principio general que se establece es el de la tributación exclusiva de una empresa en el Estado al que pertenece. El adverbio "solamente" concreta indubitadamente tal facultad. Pero la adscripción de una empresa a un Estado se vincula a un doble criterio: económico y jurídico. Económico, porque "empresa de Estado Contratante" significa una empresa explotada por un residente de este Estado (1); y jurídico porque "residente de un Estado Contratante" significa la persona -física o jurídica- que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (2). Las legislaciones internas de los Estados implicados son las que determinan el o los criterios de adscripción a su Ordenamiento. Los problemas derivados de concepciones legales contrapuestas (p.ej. sede de dirección en un Estado y domicilio en el otro), generadoras de doble imposición jurídica, se resuelven en el artº 4 del Mode-

(1) cfr. artº 3 - Definiciones Generales- ap. 1, c) del Modelo de la OCDE de 1977.

(2) cfr. artº 4 - Residente - del mismo Modelo.

lo, mediante la fijación de reglas concretas.

El Modelo , en el artº 7, opta por el criterio de la residencia en relación ~~con~~ las empresas de un Estado. El predominio de tal criterio es incuestionable . Ello implica que la tributación y régimen fiscal del elemento generador-empresa- y de las rentas - beneficios - se regula exclusivamente , por las normas contenidas en la legislación interna del Estado al que aquella pertenezca. La dejación de soberanía, implícita en la fórmula del artículo ("solamente pueden someterse a imposición") conduce a esta conclusión.

El criterio exclusivo plasmado en el artº 7, quiebra en el supuesto de que los beneficios empresariales se hayan obtenido a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado. El establecimiento deviene, vínculo de participación de una empresa en la vida económica del otro Estado, que justifica, por sí solo, el sometimiento a la jurisdicción fiscal del Estado en que tal establecimiento radica. En tal caso, la OCDE admite la conjunción de los criterios básicos de tributación: el de residencia y el de la fuente. El primero, aplicable a la empresa en sí. El segundo al elemento económico generador de renta. La tributación de los beneficios imputables al establecimiento permanente no es, sin embargo, una concesión que los países más desarrollados han efectuado en favor de los menos desarrollados, pues es criterio unánimemente admitido que el resultado económico derivado de la actuación del establecimiento debe vincularse a la jurisdicción fiscal del Estado en que radica. Cuestión conexa, pero distinta, es la referente a la amplitud del concepto en sí, tema éste en el que verdaderamente pueden contraponerse los criterios que presiden la filosofía tributaria de ambos grupos de países.

El artº 7, reconoce la potestad tributaria del Estado de la fuente (donde está situado el establecimiento) pero la limita .Dispone que tales beneficios pueden gravarse "pero sólo en la medida en que puedan atribuirse" al establecimiento. Quiere esto decir, que las autoridades fiscales del país en que aquel está sito "deben considerar una por una las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtenga en el mismo y aplicar a cada una un criterio del establecimiento permanente".

Doctrinalmente, las soluciones previstas para la atribución de rentas al establecimiento permanente, son las siguientes:

- "vinculación efectiva", consiste en atribuir al establecimiento sólo los ingresos que obtiene por el desarrollo de su actividad y los producidos por los capitales vinculados efectivamente al mismo;

- "vis atractiva"; atribuye al establecimiento todas las rentas obtenidas en el territorio donde esté sito ,tanto si proceden de él, como de cualquier otra actividad ejercida en tal territorio; es decir aunque el establecimiento no haya intervenido en su obtención. En tal caso, el establecimiento sirve de aglutinador de diversas rentas cuyo único rasgo común consiste en haberse obtenido en el mismo territorio en que el establecimiento radica;y

- "similaridad", imputa al establecimiento las rentas obtenidas por la central en el país de situación del establecimiento, por el ejercicio de actividades similares a las desarrolladas por aquél.

La OCDE, en el artº 7 del Modelo propugna y sigue, la solución de la vinculación efectiva, ("pero sólo en la medida..."),

lo cual conlleva las siguientes consecuencias : 1ª) determinación de la base de las utilidades obtenidas por el método de la "contabilidad separada" (ap. 2); y 2ª) sometimiento de rentas que de otra suerte caerían fuera de la soberanía fiscal del Estado de situación (ap. 7 del artº 7, en relación con el ap. 4 del artº 10, el ap. 4 del artº 11, y el ap. 3 del artº 12) (1).

3. El ap. 2 del artº 7 es el que desarrolla y explicita el método de "contabilidad separada", en relación con las rentas atribuibles al establecimiento permanente. Aun cuando la sucursal no ostenta personalidad jurídica propia, constituyendo una mera proyección económica de la empresa que la crea, en el Derecho Fiscal Internacional se acude a la ficción de considerarlo como empresa distinta y separada. El Modelo atribuye al establecimiento "los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente".

3.1. Para la determinación de las utilidades obtenidas por un establecimiento permanente existen dos sistemas : el de la "cifra relativa de negocios" o del balance consolidario, y el de la "contabilidad separada". El primero, distribuye los beneficios mundiales de la empresa entre central y establecimiento permanente según índices objetivos determinados (cifra de negocios, capitales proporcionales, etc..) el segundo, al considerar al establecimiento permanente como empresa distinta, esti-

(1) Vid. más adelante los Comentarios a este artículo.

ma sus beneficios de forma independiente.

La adopción de uno u otro sistema para determinar el beneficio de la sucursal ha contado con defensores y detractores (1). Las razones aducidas para justificar la superioridad del método de contabilidad separada son las siguientes:

- a) diversidades lingüística y monetaria, y multiplicidad de reglamentaciones aduaneras;
- b) imposibilidad de atribuir el mismo elemento de renta o de gasto a dos establecimientos;
- c) mayor facilidad para evitar la doble imposición;
- d) dificultad de que una Administración ignore los beneficios obtenidos en su territorio por pérdidas sufridas en el otro;
- e) posibilidad de que este método contable descansa en datos comprobables en el país donde radica la sucursal; y
- f) facilidad ilimitada de desarrollo, por su concreción a un país determinado.

La OCDE, en sus Modelos ha adoptado, como criterio básico, el de contabilidad separada, por su mayor sencillez de administración y su más fácil ajuste a la práctica de las empresas. Sin embargo, ello no es obstáculo para que, simultáneamente, se contemple la posibilidad de determinar el beneficio imputable a los establecimientos permanentes en base a un reparto de los beneficios totales de la empresa entre diversas partes. A tal posibilidad se refiere el artº 7 en su ap. 4, objeto de comentario posterior.

Para la correcta determinación del beneficio imputable

(1) R.C. Jones es uno de los principales apologistas de tal método. Este autor y su obra se recogen por De Luis, F. en "Métodos para distribución..." op. cit. pág. 178.

al establecimiento, se utiliza la contabilidad comercial de éste. Dicha contabilidad constituye igualmente el punto lógico de partida para las operaciones de ajuste cuando son necesarias para tal determinación. En cualquier caso, las Administraciones fiscales deberán partir de datos reales y prescindir de elementos que puedan inducir a la fijación de beneficios hipotéticos sin base efectiva.

3.2. El principio de la contabilidad separada se combina con el de libre concurrencia ("arm's length") (1). A éste se refiere la última proposición del ap. 2, cuando al considerar el establecimiento permanente como empresa distinta y separada, le atribuye los beneficios que hubiera podido obtener de realizar "las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de lo que es establecimiento permanente". Es decir, los beneficios imputables al establecimiento permanente son los que éste habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central lo hubiese hecho con una empresa totalmente distinta en condiciones y precios usuales de mercado. El principio es extensible a las operaciones realizadas con otros establecimientos de la empresa y con sociedades filiales y sus establecimientos permanentes. Una de las consecuencias más relevantes del principio de libre concurrencia, consiste en la realización, en su caso, de operaciones de ajuste en los precios de transferencia. Dichos ajustes tienen lugar cuando, por ejemplo, se facturen mercancías por la central al establecimiento a precios no conformes con tal principio, y, consecuentemente,

(1) Para una explicación más detallada del principio de libre concurrencia véanse más adelante los Comentarios al artº 9- Empresas asociadas -

se traspasen beneficios del establecimiento a la central o viceversa.

3.3. En el ámbito del Derecho fiscal español, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 supuso una renovación total, pues se sustituyó el método de cifra relativa por el de Contabilidad separada para gravar a las Sociedades extranjeras que actuasen en España. El artº 73, ap. 3 de la citada Ley derogó el método tradicional seguido hasta entonces en nuestro país. El abandono de este sistema por la mayoría de las legislaciones extranjeras, la influencia del Modelo de la OCDE de 1963 (en cuya redacción intervino la Administración fiscal española) y la necesidad de adecuar, cada vez más, nuestro sistema fiscal al de los países del Mercado Común, fueron razones que incidieron en el cambio. La legislación nacida de la Ley 41/1964 y sobre todo el Decreto 3669/1965, de 9 de diciembre, consagraron definitivamente el sistema de contabilidad separada. Se dispuso que las sociedades residentes en el extranjero serían gravadas en España, "sólo por la renta o beneficio obtenido en dicho territorio", determinado conforme a las normas aplicables a las entidades residentes aquí (artº 1º). Consecuentemente se impuso a tales Sociedades la obligación de llevar contabilidad separada de los negocios que motivasen la obligación de contribuir, de acuerdo con los preceptos del Código de Comercio español y disposiciones concordantes. El artº 20 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967, recogió idéntica filosofía, e incluso, el lenguaje del Modelo de la OCDE de 1963.

La Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades sigue el mismo criterio, aunque su formulación ha variado. Se incorpora la distinción, recogida antes sólo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre sometimiento a tributar en España por

obligación personal y por obligación real, y se considera como un caso de rendimientos obtenidos en territorio español, los percibidos por medio de establecimiento permanente (1). La falta de formulación expresa del principio de contabilidad separada y las normas contenidas en el artº 19 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suscitan lógicas dudas en cuanto al sistema realmente seguido actualmente en España. El análisis relativo a la normativa española que se efectuará al comentar el ap. 4 del artº 7 del Modelo, facilitará la comprensión del tema.

4. La filosofía que preside la tributación de los beneficios del establecimiento permanente, se manifiesta en el principio de la "vinculación efectiva" de las rentas a él atribuidas (ap.1) y, como corolario, en el sistema de "contabilidad separada" (ap. 2), y se completa con las normas que disponen cómo han de determinarse aquéllos (ap.3). El ap. 3 admite, con tal propósito, la "deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente comprendidos los gastos de dirección y los generales de administración para los mismos fines". La correlación entre el principio expuesto en el ap. 2 y las normas contenidas en el ap. 3 queda reflejada en la primera frase del ap. 2 ("sin perjuicio de lo previsto en el ap. 3").

4.1. La primera proposición del ap. 3 especifica qué gastos pueden deducirse de las rentas del establecimiento para determinar su beneficio. Tales deducciones están vinculadas

(1) cfr. artºs 6 - Atribución de Rentas - y 7º - Rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España - de la Ley 61/78.

a la determinación de la base imponible; Operación que, en el caso del establecimiento, entraña una dificultad mayor por su misma naturaleza, y por no estar vinculado únicamente, a diferencia de una empresa nacional, a una sola jurisdicción fiscal. El tema tiene, a su vez, correlación con el principio de no discriminación, que implica igualdad de trato en el régimen de exacción tributaria (1).

4.1.1. Los gastos primeramente deducibles son aquellos "en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente". El establecimiento tiene facultad para deducir las cargas de explotación, es decir, las cantidades necesarias para la obtención de los rendimientos netos. La deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes, tendiéndose, en cualquier caso, a fijar el importe real de los gastos contraídos para la consecución de aquellos fines. La contabilidad separada del establecimiento es vehículo adecuado para tal determinación. Los gastos deducibles son, en todo caso, los de carácter ordinario. Otros pagos suscitan graves problemas de interpretación y aplicación. El Modelo de la OCDE analiza tres casos específicos, propugnando soluciones adecuadas:

- el primero, se refiere a pagos efectuados en concepto de intereses o cánones, en virtud de préstamos o licencias de explotación concedidos por la central al establecimiento. Se considera que tales pagos no deben deducirse para el cálculo de los beneficios imputables al establecimiento, salvo si se trata de operaciones de crédito efectuadas entre las diversas partes de una misma empresa financiera;

(1) Véanse más adelante los Comentarios al artº 24 -No discriminación -

- el segundo, alude a la prestación de servicios auxiliares efectuada por un establecimiento por cuenta de la central o viceversa. El problema que se suscita es si, en tal caso, deben calcularse los beneficios deduciendo gastos y adicionando una comisión por gestión, o si ésta no debe computarse como ingreso. Esta última es la solución que aconseja la OCDE;
- el tercero, suscita la cuestión de si debe estimarse que una fracción de los beneficios totales de una empresa es el resultado de una buena gestión de la Central. El Estado de la situación del establecimiento está obligado, según la OCDE, a deducir una suma que represente una fracción de los beneficios de gestión atribuibles a la Central.

Los supuestos enunciados tan particularmente pueden reconducirse a un principio de validez general, centrado en la idea de la necesaria rectificación de los valores contables del establecimiento permanente, cuando ingresos y gastos no respondan a transacciones reales con la central, o cuando las valoraciones de las transferencias por bienes o servicios estén contabilizadas por importe distinto del que lo hubieran sido entre empresas independientes. En tal caso, el parámetro de referencia lo constituirán los precios acordados en condiciones normales de mercado. El artº 16 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, establece unas reglas para la valoración de ingresos y gastos, concretadas en los siguientes principios : valoración contable verdadera; valoración de las partidas deducibles al precio efectivo de adquisición o a su valor regularizado; y aplicación de los precios acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, en el supuesto de sociedades vinculadas (1).

(1) cfr. aps. Uno, Dos y Tres.

4.1.2. Otros gastos imputables al establecimiento y deducibles , pero que no recogidos en su contabilidad, son los "de dirección y generales de administración". Requisito inexcusable es que se hayan realizado para los fines del establecimiento permanente. Tales fines deben relacionarse con la actividad de la sucursal, la cual, normalmente, coincidirá con el objeto social de la central. El hecho de que tales gastos se hayan sufragado por la central y de que no figuren contabilizados por el establecimiento exige que su cálculo se efectue por medios convencionales: p.ej. relación entre la cifra de negocios del establecimiento y la del conjunto de la empresa, costes, etc...Pero, lo mismo que en el caso anterior, debe tenderse a la fijación de su importe real. La legislación actual española, plasmada en la letra n) del artº 13 de la Ley 61/78, dispone lo siguiente en relación las partidas deducibles : "Los gastos de dirección y los generales de administración de las sociedades que realicen operaciones en España por medio de establecimientos permanentes, en aquella parte que racionalmente pueda imputarse a dicho establecimiento". Las controversias que motivó el artº 21 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 1967 (1), han vuelto a suscitarse con motivo de la promulgación de la Ley de 1968. Las dificultades en el presente caso derivan de la inexistencia de criterios o parámetros objetivos, y de la necesidad de acudir a elementos subjetivos, y, por ende, mutables; aun cuando la "racionalidad" conlleva, indudablemente, un freno lógico.

4.2. Los gastos deducibles para la determinación del beneficio es indiferente que se efectuen "en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte". Tal amplitud de criterio faculta para efectuar la deducción cualquiera

(1)vid. Baza F. "La renta de las sociedades en el Impuesto español" Hacienda Pública Española nº 24-25, Madrid 1973, págs 167 - 194.

que sea el lugar donde se han realizado. No obstante, lo normal será que tal lugar guarde relación directa o indirecta con la actividad del establecimiento.

Una observación común a todos los gastos deducibles es que el Modelo de 1977 ha suprimido la exigencia, por lo menos en la letra del precepto, de que se demuestre la realidad de los mismos. La frase "debidamente demostrados" que figuraba, por dos veces, en el Modelo de 1963 ha desaparecido en la nueva redacción del Modelo. Sin embargo, el hecho de que lo que debe considerarse es el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento, resuelve las dudas que se suscitan.

5. El ap. 4 del artº 7 hace referencia a métodos indiciarios admitiéndolos en cuanto sean aplicables en virtud de la legislación interna de un Estado y éste desee continuar aplicándolos. La redacción del apartado 4 es suficientemente explicativa. Se tolera un sistema objetivo de determinación de beneficios pero con el condicionamiento de que el resultado tiene que ser substancialmente el mismo que el método de contabilidad separada.

5.1. Doctrinalmente el sistema de cifra relativa también ha contado con defensores a ultranza (1). Su apología se ha centrado, en esencia, en los siguientes argumentos :

- a) irracionalidad que conlleva el método de contabilidad separada al gravar a una empresa que, en conjunto, puede haber obtenido pérdidas;
- b) cumplimiento, por el método de cifra relativa, de las exigencias del denominado "test del cien por cien"; es decir que la suma de los beneficios parciales que han tributado en cada país no sea superior al beneficio obtenido por la empresa;

(1) Viñuales, A: "Informe sobre la Legislación ...op.cit págs. 177 a 210.

- c) posibilidad de valorar ordenadamente las distintas transferencias que se producen en el seno de la propia empresa;
- d) valoración de cada sucursal en base a la importancia relativa del conjunto de la empresa;
- e) facilidad para combatir, a nivel fiscal, las prácticas de "dumping"; y
- f) utilización de hipótesis objetivas en la determinación del beneficio del establecimiento.

Tales razones se resumen en una única idea: la empresa es una unidad no susceptible de fraccionamiento y el beneficio a ella imputable es un conjunto sintético sin existencia real contemplado a nivel de sus distintas partes.

5.2. El Modelo de la OCDE opta por el sistema de contabilidad separada, pero admite también la atribución de beneficios en base a un reparto local de los mismos. A tal posibilidad se refiere el ap. 4 del artº 7 cuando dispone que "lo establecido en el ap. 2 no impedirá". Pero el hecho de que no se impida tal método no quiere decir que éste se acepte plenamente con todas las consecuencias que su aplicación conlleva. "El método de repuesto adoptado ha de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en el artículo". Apunta De Juan (1) que tal condicionamiento priva al método de cifra relativa de su virtualidad. El resultado tiene que ser el mismo -en substancia- que el de contabilidad separada, con lo cual queda aquél reducido a un simple método de cálculo privado de toda en su esencia y filosofía (2).

(1) De Juan, J.L.: "El Modelo de la OCDE y su influencia...op cit. pág. 236.

(2) El método de cifra relativa puede conducir a resultados muy distintos de los que pueden producirse al aplicar el de contabilidad separada. Considérese el caso de una empresa con pérdidas en un país pero con beneficios en el total de su actividad internacional. Por medio del sistema de cifra relativa pueden atribuirse beneficios gravables en el territorio en que opere el establecimiento permanente.

Una cuestión importante de determinar es la de los criterios de reparto de los beneficios totales de una empresa entre las diversas partes que la componen. El sistema de cifra relativa incorpora un principio cuya concreción se efectúa mediante procedimientos o criterios de reparto del beneficio total. Los métodos que implican un reparto de beneficios totales presentan como característica común "la imputación de una determinada proporción" de los beneficios del conjunto de la empresa a una parte de la misma, por estimar que todas sus partes han contribuido a la rentabilidad de la misma". Los criterios utilizados se basan en la cifra de negocios y las comisiones (ingresos de la empresa), en los salarios (gastos de la empresa), o en el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal (estructura del capital empresarial). La tipología empresarial (de servicios, industrial, de seguros, etc...) determina el criterio más adecuado de aplicación. Lo que queda por resolver es el método utilizable para el cálculo del beneficio total de la empresa.

El ap. 4 admite los métodos objetivos de reparto de los beneficios si son aplicables por la legislación interna de un Estado y éste los sigue aplicando; es decir si se utilizan corrientemente aquí. El ap. 4 se refiere a tal posibilidad de utilización prioritaria en la primera proposición del precepto ("mientras sea usual en un Estado Contratante").

5.3. La legislación española, hasta la Ley de 11 de junio de 1964, optó por el sistema de cifra relativa. El Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de 1922 constituyó la norma básica de referencia en relación con las empresas extranjeras que operaban en España. El Real Decreto de 20 de diciembre de 1924 trató de evitar la doble imposición de las Sociedades españolas en el extranjero, mediante un sistema de exención de los beneficios obtenidos

fuera de España, determinando éstos con arreglo a un sistema de cifra relativa. La Ley de 26 de diciembre de 1957 recogió las mismas reglas. La Ley de 1964 y el Decreto de 9 de diciembre de 1965, establecieron el sistema de contabilidad separada, pero dejando subsistente el de cifra relativa en relación con los intereses de obligaciones de empresas extranjeras, retribuciones de Consejeros de Sociedades y dividendos. La actual reforma tributaria (Leyes 44/78 y 61/78) ha supuesto una consolidación definitiva del método de contabilidad separada, aunque subsisten reminiscencias del de cifra relativa. Así, el artº 7º de la Ley 61/78 considera como rendimientos obtenidos en España : "d) los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España". Por otra parte, la letra h) del artº 19 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, considera como rentas gravables en la obligación real : "h) cuando se trate de sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, la parte del rendimiento total equivalente a la proporción en que se encuentre el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto del capital fiscal mundial de dicha sociedad". La cuestión es si tal precepto se refiere al establecimiento permanente, a la participación que genere los dividendos vincula a tal establecimiento, o a ambos . Confusionismo y legalidad dudosa son ideas que suscita la lectura e interpretación de la norma.

Al margen de la temática internacional, y como dato complementario, debe señalarse que a pesar de la moderna organización territorial del Estado español (1), sólo los conciertos

(1) cfr. artº 137 de la Constitución vigente española de 31 de octubre de 1978.

económicos con Alava (aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1976) y con Navarra (recogido en el Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre) resuelven el problema de la distribución de los beneficios empresariales entre dos jurisdicciones tributarias : la central y la autonómica.

6. El ap. 6 del artº 7 del Modelo constituye la aplicación práctica del principio de seguridad que inspira la negociación de un Convenio internacional. La determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente debe efectuarse con arreglo al método elegido previamente : de contabilidad separada o de reparto entre las diversas ~~partes~~ partes de la empresa. Tal criterio obedece a la máxima contable de que los errores de valoración, consecuencia de la aplicación de criterios imperfectos, tienden a equilibrarse con el tiempo. La regla establecida en el ap.6 no es sin embargo, absoluta. Cabe la posibilidad de optar por otro método si existen "motivos válidos y suficientes" para ello. Dos anotaciones cabe efectuar a propósito de tal declaración: a) que no es razón válida ~~que en un año otro método produzca resultados~~ más favorables (P. ej: que la proporción entre el país fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto del capital fiscal mundial de la central haya disminuido); y b) que no existe parámetro objetivo y general que califique los motivos como válidos o inválidos, suficientes o insuficientes. La mera arbitrariedad de una de las partes o el perjuicio que, como consecuencia de tal mutación de criterio, se ocasione a una de las Administraciones fiscales , constituyen, sin duda, motivos que invalidan, "a priori", tal variación.

7. El ap. 7 regula una materia que afecta, en general,

a los criterios o principios que rigen la atribución de rentas al establecimiento permanente. El Modelo ha optado por la solución de la "vinculación efectiva" consistente en atribuir al establecimiento sólo los ingresos que obtenga por el desarrollo de su actividad (las rentas obtenidas por la explotación de una empresa), y los producidos por capitales vinculadas efectivamente al mismo. Este criterio se recoge también, en los artículos que regulan rentas con tipología propia (dividendos, intereses y cánones) sometidas a un régimen tributario específico (distribución de potestades tributarias basada en retención limitada en la fuente), y procedentes de participaciones, créditos y derechos o propiedades vinculados efectivamente a un establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente (1). El ap. 7 del artº 7 del Modelo respeta la aplicación de las normas específicas referentes a otros tipos de rentas, cuanto éstas estén "reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio". En tal supuesto "las disposiciones de aquéllos - otros artículos - no quedarán afectadas por las del presente artículo". Tal exclusión se vincula a los beneficios imputables al establecimiento permanente; éstos se circunscriben a los que aquel obtenga como empresa distinta y separada y a los que se deriven de bienes o derechos afectos. Es decir, el artº 7 sóloamente se aplica a las rentas industriales y comerciales que no entren en la categoría de rentas reguladas por artículos especiales y, además, a los "dividendos", "intereses", y "cánones" y "otras rentas" que en virtud del apartado 4 de los artºs 10 y 11, del ap. 3 del artº 12, y del ap. 2 del artº 21. caen bajo las disposiciones del artículo 7 por estar vinculados efectivamente al establecimiento. El principio de la "vis atractiva", caracterizado por la atribución al establecimiento de todas las rentas obtenidas en fuentes situadas

(1) Este es un tema que se analiza detalladamente en los Comentarios al ap. 4 del artº 10 - Dividendos; ap. 4 del artº 11 - Intereses; ap. 3 del artº 12 - Cánones -; y ap. 2 del artº 21 - Otras rentas-.

en el territorio en que esté situado, aunque no haya intervenido en su obtención, queda descartado. La consecuencia más relevante del abandono del principio es que el Estado de la fuente podrá gravar dividendos, intereses y cánones sin las limitaciones normalmente previstos en los respectivos artículos. La legislación interna del Estado en que se encuentre el establecimiento es la que determina el régimen fiscal aplicable a cada uno de aquellos conceptos.

Los problemas que suscita la aplicación del denominado sistema español de "cifra relativa de dividendos", después de la inserción en el Reglamento del Impuesto sobre las Personas Físicas de 1981 del artº 19, letra h) serán comentados al glosar el artº 10 - dividendos .

8. El ap. 5 del artº 7 del Modelo de 1977, completa el cuadro normativo de los beneficios atribuibles al establecimiento. Sin embargo tal determinación se efectúa negativamente , estableciéndose que " no se le atribuirá ningún beneficio" por el hecho de que compre bienes o mercancías para la empresa. Esta disposición concuerda con la letra d) del ap. 4 del artº 5 del propio Modelo (1). Ni la instalación fija de negocios que sólo compra bienes o mercancías para la empresa, es considerada como establecimiento permanente, ni se pueden atribuir beneficios a tal instalación por el mero hecho de que efectue tales operaciones. El ap. 5 no se refiere a estos beneficios que, por principio, son inexistentes pues falta el sujeto de imputación, sino a los que pueden atribuirse a un establecimiento auténtico que, además de sus actividades propias (in-

(1) Artº 5, ap. 4 letra d): El término "establecimiento permanente" no incluye : d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías...

dustriales o comerciales), compre bienes o mercancías para la central. Al considerarse esta actividad como neutra, ni beneficios ni gastos podrán adicionarse o deducirse de su cifra de negocios.

9. Los Convenios españoles de Doble Imposición se ajustan casi totalmente a la normativa del Convenio Modelo de 1963.

9.1. El principio general es el de atribuir la potestad exclusiva de gravamen en materia de beneficios empresariales, al Estado al que pertenezca la empresa. Tal pertenencia se resuelve mediante los criterios establecidos en cada Tratado y que coinciden con los de domicilio, residencia, sede de dirección efectiva u otro criterio de naturaleza análoga. El principio general y exclusivo quiebra, sin excepción, ante la existencia de un establecimiento permanente sito en el otro Estado Contratante.

9.2. La tributación de tal establecimiento se ajusta a los siguientes criterios:

1º) Gravamen por los beneficios que puedan atribuirse al establecimiento. Equivale a la aceptación del principio de la "vinculación efectiva" Entre tales beneficios no se computa en ningún caso (constituyen la excepción los Convenios con Austria y Marruecos) los que pueden derivarse de operaciones de compra de bienes o mercancías para la central.

2º) Consideración del establecimiento como empresa distinta y separada. Sin embargo los tratados suscritos con Alemania, Austria, Checoslovaquia, Finlandia, Japón, Noruega, Rumanía, Suiza y Polonia incorporan un párrafo referente al método de imputación de una fracción del beneficio de la empresa al establecimiento

permanente. Ello equivale al reconocimiento del método de cifra relativa de negocios, lo cual no deja de sorprender dado que el artº 73 ap. 3 de la Ley de 11 de junio de 1964 derogó tal régimen para los ejercicios económicos que se iniciaron en 1 de enero de 1966 y posteriores, y que tales Convenios, salvo el de Noruega, son posteriores a 1966. El tratado con Bélgica (artº 7, ap.4) presenta cierta especialidad porque, aun reconociendo la primacía del método de contabilidad separada, admite la aplicación de otros métodos subsidiarios; en el caso de España éstos hacían referencia al de estimación por Jurados. Hoy la virtualidad de la norma, suprimidos estos organos, ha quedado limitada. El Convenio con Noruega (Protocolo Adicional) establece normas especiales para el gravamen en España de las empresas noruegas con establecimiento permanente aquí. La exclusión de determinados conceptos (plusvalías resultantes de revaluaciones legales obligatorias) del beneficio gravable del establecimiento queda suprimida en el Proyecto de Convenio actualmente en negociación (1).

3º) Gravamen compartido de los beneficios del establecimiento. En el Convenio con Austria, aun reconociéndose el principio de vinculación efectiva, tales beneficios sólo se gravan en el Estado de la fuente

(1) El Convenio hispano-francés de Doble Imposición sobre la Renta y Sucesiones de 8 de enero de 1963, en su Protocolo Adicional , ap. A), establecía normas especiales para la aplicación del sistema de cifra relativa de negocios y respetaba lo dispuesto a tales efectos, en el Convenio hispano-francés de 18 de mayo de 1926. En relación con este Tratado de 1926, puede analizarse la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de octubre de 1952, referente a la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. (esta Resolución puede encontrarse en la Revista de Derecho Financiero , nº 9 de 1953, pág. 120 nº 43 de la Crónica de Jurisprudencia.

4º) Deducción, en todo caso, de los gastos realizados para los fines del establecimiento, comprendidos los de dirección y generales de administración. Salvo en los Convenios con Austria, Bélgica, Finlandia, Portugal y Suiza no se requiere expresamente su demostración. El Convenio con Italia (Protocolo ap. 1) entiende como gastos para los fines del establecimiento, los directamente afectos a su actividad.

5º) Permanencia del método aplicado en el cálculo de los beneficios imputables al establecimiento en todos los Tratados que admiten el sistema de cifra relativa : v.gr. Alemania, Austria, Checoslovaquia, Finlandia, Japón, Noruega, Rumanía, Suiza y Polonia. Además, los Convenios con Canadá, Reino Unido y Suecia incluyen la misma cláusula a pesar de que sólo se refieren al régimen de contabilidad separada. La explicación más lógica es que la alusión a tal permanencia conserva cierto valor en la imputación de gastos de dirección y generales de administración.

9.3. El Convenio con Austria ofrece la particularidad de que aplica las disposiciones del artº 7 "a las rentas obtenidas por un cuenta partcipe en una cuenta de participación austriaca". El precepto se refiere expresamente a la renta obtenida por la participación de una "silent partnership" (participación capitalista) creada según la Ley de aquel país. La razón de tal norma estriba en una especialidad de la Ley austriaca que establece un tratamiento jurídico distinto para las dos modalidades de aquella figura : la que propiamente puede denominarse tal, (la "genuina"), y la que no merece tal calificación (la "no genuina"). En el primer supuesto el socio capitalista ("silent") participa sólo con su capital; en el segundo, dicho socio par-

icipa, también , en las reservas ocultas y en el valor comercial de la empresa. De acuerdo con las normas vigentes, en el primer caso, las rentas del socio capitalista derivan de la propiedad mueble; en el segundo , de una actividad empresarial: v.gr. agrícola, forestal, profesional independiente, industrial o comercial. El Convenio en el artº 7 ap. 7 se refiere genéricamente a las cuentas en participación, con independencia del tratamiento que el socio capitalista pueda tener en el ámbito del Derecho Interno austriaco.



Artículo 8
=====

NAVEGACION MARITIMA, INTERIOR Y AEREA.

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado Contratante donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado Contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplican también a los beneficios procedentes de la participación en un "pool" en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación (a).

1. Una de las cuestiones que llaman la atención en el Modelo de la O.C.D.E. es la separación normativa que se establece entre los

(a) Coincide en sus tres primeros apartados con el artº 8 del Convenio Modelo de la O.C.D.E. de 1963. El ap. 4 no figuraba en éste.

artículos 7 y 8, dedicado el primero al tratamiento, en general, de los "beneficios empresariales", y el segundo a la "navegación marítima, interior y aérea". Tal distinción se justifica porque la actividad de navegación, sin dejar de ser empresarial, presenta aspectos que reclaman un tratamiento "sui generis" (1), y porque las pautas de atribución de la soberanía tributaria difieren en uno y otro caso. El artº 7 sigue el criterio del gravamen exclusivo en el Estado de residencia del explotador de la empresa. Pero el artº 8 utiliza un criterio más restrictivo. Atribuye la potestad tributaria el Estado en que se encuentra la sede de dirección efectiva de la empresa. Vincula la facultad exclusiva de gravamen a la dirección empresarial (centralización de gestión administrativa y dirección de los negocios), con independencia de que ésta coincida o no con la residencia jurídica de la Empresa. Este criterio soslaya multitud de problemas. La imposibilidad de tener varias sedes de dirección simultáneamente, impide surjan dificultades que se suscitan de adaptarse por ejemplo, el criterio de la matriculación de los buques o aeronaves o el de la residencia de la empresa. Es sintomático que el Modelo en su artº 4, apartado 3, solvente los problemas de doble residencia de las personas jurídicas, acudiendo al criterio de la sede de dirección efectiva. Esto no obsta a que, en determinados casos, los Estados Contratantes, opten por el de la residencia, o bien acuerden una aplicación combinada de ambos.

Otra característica del tratamiento jurídico-económico

(1) Dicho tratamiento se refleja en la especialidad de los preceptos que regulan los regímenes de tributación de los beneficios obtenidos por el ejercicio de tal actividad, retribuciones de los trabajadores dependientes, las ganancias de capital y el patrimonio (cfr. artºs 8, 13, 15 y 22 del Convenio Modelo).

de actividad de navegación, es que la facultad de gravar que se concede al Estado donde radica el establecimiento permanente de una empresa residente del otro Estado Contratante, no se reconoce en este caso. La Empresa de navegación es considerada como un todo unitario al cual sirven los establecimientos que dicha empresa tenga en los Estados a los que llegue o alcance el tráfico internacional. Distinto es que el establecimiento se utilice para otras actividades además de las de navegación.

2. El artículo 8 del Modelo no especifica quien pueda ser el explotador de la actividad. Sólo determina el Estado facultado por gravar los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, y de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores. El empresario puede ser una persona física o jurídica. No se trata de una actividad que exija una especial forma jurídica para su explotación. Sin embargo, el activo necesario para su ejercicio supone tal inversión que difícilmente una persona física será titular de una tal empresa. El Modelo, tácitamente, piensa en una persona jurídica. El criterio por el que opta para atribuir la potestad de gravamen es el mismo que el fijado para resolver los problemas de doble residencia en el caso de personas jurídicas.

El dato objetivo es que se trate de beneficios obtenidos en tráfico internacional o en el transporte por aguas interiores. "Tráfico internacional", significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado Contratante.(1).

(1) cfr. artº 3, ap. 1 Letra d) del Modelo de 1977.

Esta es la definición que da la OCDE. Sin embargo, no refleja tal internacionalidad. Este concepto implica la conexión de dos o más Estados independientes, y en el caso presente no aparece tal elemento tipificador. Es en la segunda parte de la definición cuando, por interpretación a "sensu contrario", se deduce que aquel tráfico es el que se efectúa entre puntos situados en dos o más Estados; pues no es tal el efectuado entre localidades situadas en un mismo Estado. En este caso la tributación corresponde al Estado donde radiquen los citados puntos. Otra precisión a efectuar es la referente a la inadecuación del término, "tráfico internacional" para definir la actividad de transporte. Esta equivale a la substancia; aquel constituye la forma. Considero que hay una inversión de términos; el Convenio de Navegación suscrito con Argentina solventa este problema (1).

Los beneficios también pueden provenir de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores. El precepto suscita la duda de su ámbito. El hecho de aparecer desglosado del apartado 1, relativo al tráfico internacional, sugiere que se trata de un transporte interior efectuado entre puntos situados en un mismo Estado. Sin embargo, el diferente encuadre se justifica por la dificultad de que el transporte por aguas interiores se realice por aeronaves y porque el apartado alude a un tráfico internacional específico; al que se realiza con embarcaciones en los casos en que ~~dos~~ países están comunicados por aguas interiores (v.gr. ríos, lagos, etc). Considero que con independencia de que una aeronave pueda efectuar tal tipo de transporte acuático (hidroaviones), el apartado 2 del artº 8 implica una ampliación de los supuestos a los que es de aplicación la normativa del tráfico internacional, o, por lo menos, su redacción actual desglosada induce a tal consideración. Los Comentarios de la OCDE confirman

(1) cfr. artº 2 letra c) del Convenio todavía no en vigor.

esta opinión, pues dice que "la disposición no sólo se aplica a los transportes por vías navegables entre dos o más países, sino igualmente a los transportes por vía navegable que sean efectuados por una empresa de un determinado país entre dos puntos situados en otro país". La internacionalidad, en este caso, no proviene del transporte en sí, sino del hecho de que la explotación se efectúa por una empresa perteneciente a otro Estado.

3. El artículo no delimita su ámbito objetivo. Utiliza las fórmulas de "los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional", y de "los beneficios de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores". El apartado 4 extiende el ámbito a los beneficios procedentes de participaciones en regímenes comunitarios de explotación : v.gr. "pool", explotación en común u organismo internacional de explotación. Deben diferenciarse, pues dos conceptos: los beneficios en sí, y las modalidades de su obtención.

3.1. Los beneficios que una empresa dedicada al transporte internacional puede obtener son los derivados del transporte de personas o mercancías. La fórmula utilizada por el Modelo es más genérica. Determina el régimen jurídico aplicable a los resultados (beneficios obtenidos) pero no especifica las fuentes concretas de las que proceden. Dato básico es que se trata de la explotación de un buque o aeronave. En sus Comentarios la O.C.D.E. considera que la restricción que supone restringir la aplicación del precepto a los beneficios procedentes ~~de aquel tráfico~~ implica serias limitaciones no acordes con el régimen general de actuación en este ámbito. Por ello, como ejemplo, considera asimilables los benefi-

cios derivados del arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado y equipado, y del ejercicio de determinadas actividades complementarias. (venta de billetes de pasaje, explotación de los servicios de autobús entre la ciudad y el aeropuerto, explotación de un hotel que proporcione alojamiento no habitual a los pasajeros en tránsito, etc)

Uno de los temas que plantea problemas en la doctrina internacional y en las Administraciones de los países, es el referente al régimen de tributación de los contenedores, pues juegan un papel creciente en el transporte internacional. El Grupo de Trabajo nº 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. ha dedicado últimamente, especial atención al problema. En el mismo sentido se citan los esfuerzos del Instituto de Arrendadores Internacionales de Contenedores (Institute of International Container Lessors, Ltd-IICL). La dificultad de encaje jurídico se plantea cuando los contenedores pertenecen a persona distinta de la que efectúa el transporte. Si pertenecen a tal empresa su uso y explotación no constituye actividad separada, sino un elemento material que facilita el transporte de las mercancías. Si su explotación se efectúa en régimen de arrendamiento y por empresa distinta de la del transportista, el problema es el de la calificación jurídica de tal actividad, pues de ello depende su encuadre en uno y otro precepto del Modelo y por tanto su régimen fiscal. Caben tres posibilidades: que se considere como actividad de transporte; que se estime no ofrece rasgos merecedores de calificación jurídica especial, y que se integre en el concepto de cánones como supuesto de arrendamiento de equipo industrial. La primera solución equivale a otorgar la potestad tributaria al Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa arrendadora. La segunda, a aplicar el régimen general de los beneficios empresariales, y por lo tanto, su gravamen en el Estado de residencia del arrendador. La tercera,

a facultar al Estado de la fuente (donde resida el arrendatario) o compartir el gravamen de los beneficios (1). Descartada la primera de las soluciones apuntadas queda optar por una u otra restantes. El problema estriba en la interpretación de los términos "equipo industrial". Los países que gravan en la fuente los cánones optan por una interpretación gramatical basada en la consideración objetiva y aislada del bien arrendado. El "container" forma parte del equipo industrial; es, de hecho, equipo industrial, y su encuadre jurídico comercial cae dentro del artº 12, cánones. Los países cuya filosofía tributaria descansa en el principio de la residencia, consideran el arrendamiento como un supuesto más de actividad empresarial, sin que quepa otro régimen jurídico que el general aplicable en el artº 7 a los beneficios empresariales. Otras soluciones son : que los Estados Contratantes acuerden expresamente que las cantidades derivadas del arrendamiento de un "equipo industrial o comercial" se consideran beneficios empresariales, y que califiquen como tal sólo los que se deriven del ejercicio habitual de la actividad. Sin embargo, la primera restringe el ámbito de aplicación de los Cánones; se mutila parcialmente su contenido. La segunda supone una contradicción lógica, pues es difícil pensar en una empresa cuyo activo lo constituyen los contenedores, su objeto social el arrendamiento de éstos, y no se ejerza habitualmente la actividad.

España se reserva el derecho de proponer en sus negociaciones bilaterales que el alquiler de contenedores, incluso a título complementario o accesorio, se considere actividad distinta del transporte marítimo y aéreo, excluida del campo de aplicación

(1) En el Modelo de la O.C.D.E., la opción por una u otra de tales soluciones determinaría aplicar, respectivamente, los artículos 8; 5 y 7; ó 12.

del artículo 8.(1). Excepcionalmente, el Convenio con Polonia comprende los beneficios derivados de explotar en tráfico internacional contenedores, ya se trate de tráfico marítimo, aéreo, por ferrocarril o por carretera (Protocolo Ad. al artº 8).

3.2. Los beneficios empresariales pueden obtenerse aisladamente o por la participación en una de las modalidades de cooperación internacional. Esta, se basa en la coordinación y ayuda necesarias por el ejercicio de una actividad (básicamente la navegación aérea) que comporta grandes riesgos y enormes inversiones. Dificilmente se encontrará una empresa que no esté integrada en una de tales opciones de explotación conjunta. Pero el impuesto sólo afecta a la parte correspondiente a la proporción o porcentaje de participación en aquélla.

4. La exégesis del artº 8 se completa con el análisis de las dos siguientes cuestiones : consecuencias jurídicas del gravamen de los beneficios de la explotación de buques o aeronaves en un Estado, y determinación del Estado en que radica la sede de dirección efectiva si ésta se localiza a bordo de un buque o embarcación.

4.1. El artículo 8 es muy concreto en la atribución de la potestad tributaria. Los beneficios procedentes del ejercicio de la actividad de navegación, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Al atribuir la potestad a uno sólo de los Estados se excluye "per se" la doble imposición jurí-

(1) En el Comentario al artº 12 - Cánones- se vuelve a tratar el tema.

dica. La utilización del adverbio "sólo" excluye "a priori" el gravamen de uno de los Estados atribuyendo tal facultad al otro. Tal atribución corresponde al Estado en que radica la sede de dirección efectiva de la empresa. Otros supuestos en que también se sigue idéntico criterio están ligados a la navegación (1).

4.2. La atribución del gravamen exclusivo al Estado de situación de la sede, exige que se establezcan reglas precisas para el caso extraordinario de que tal sede esté a bordo de un buque o embarcación. El apartado 3 del artº 8 determina dos criterios alternativos y jerarquizados: el puerto base del buque o embarcación o la residencia del empresario. Una observación sugiere el precepto: que no se prevé que la sede de dirección esté a bordo de una aeronave. El pragmatismo ha inspirado la norma, pero ¿sería factible pensar en un aeropuerto base?. Puerto base, equivale a puerto de atraque, de abanderamiento, de matriculación? o a puerto que constituye el habitual y normal punto de partida y/o retorno?. En todo caso, puerto y/o aeropuerto base pueden tener una misma significación y desempeñar las mismas funciones.

En defecto de puerto base, la sede de dirección efectiva se localiza en el Estado de residencia del empresario. Tal residencia, en el caso de personas jurídicas, coincide con el Estado en que la Sociedad se ha constituido o donde se encuentre su domicilio. En el caso español estos dos serán los criterios utilizables; el tercero invocado por el artº 9 de la Ley de Sociedades de 1978 para atribuir la residencia (sede de dirección efectiva) origina una contradicción de imposible resolución, pues falta el elemento final definitorio.

(1) cfr. Artº 13, ap. 3): ganancias de capital derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o en aguas interiores ; y artº 22, patrimonio constituido por tales elementos, o bienes muebles afectos a la precitada explotación.

5. La regulación española de la tributación de las entidades de navegación dedicadas al transporte internacional, ofrece una variedad caracterizada por su complejidad y dispersión. Junto a los Convenios de doble imposición, generales o especiales, están los Convenios de Transporte Aéreo, y los Acuerdos de exención por reciprocidad. Por otra parte, algunos Convenios de doble imposición especiales se refieren sólo a la navegación aérea, y uno, exclusivamente, a la navegación marítima. Además los criterios y pautas recogidos en tales instrumentos jurídicos varían tanto que es prácticamente imposible su exposición uniforme.

5.1. Los Convenios de doble imposición de carácter general, es decir los relativos a todo tipo de rentas y patrimonio, recogen un artículo (1) sobre "Navegación marítima y aérea". Sin embargo, el ámbito objetivo varía en algunos casos. Sólo los Convenios con Austria, Noruega y Portugal contemplan la navegación por aguas interiores. Salvo el caso de Portugal parece escapar el interés de la cláusula en los otros dos supuestos, a no ser que se prevea el ejercicio de tal navegación entre puntos situados en uno de los países por una empresa con sede de dirección efectiva en el otro. Este tipo de transporte obtiene un tratamiento especial en los Convenios suscritos con Canadá, Reino Unido y Rumanía. En el caso canadiense, el artº VIII ap. 2) atribuye la facultad de gravar al Estado en que se encuentren dichos puntos. El Convenio con el Reino Unido (artº 8, ap.1) y con Rumanía (artº VIII ap.2) concede una potestad compartida al Estado en que aquéllos radican. Sólo dos Convenios, de Polonia y Rumanía, recogen el transporte efectuado por vehículos terrestres, e incluso, en el primer caso el realizado por ferrocarril.

(1) En todos los Convenios dicho artículo corresponde al 8.

El criterio para la atribución de la soberanía tributaria descansa en la sede de dirección efectiva (1). La facultad de gravamen sólo corresponde al Estado en que se encuentre ésta. Constituyen una excepción los Convenios suscritos con Canadá, Japón, Reino Unido y Suecia. En todos ellos se modifica el criterio expuesto dando entrada al criterio de residencia. La fórmula utilizada en estos casos, salvo en el del Reino Unido, es la general de "una empresa de un Estado Contratante". Es decir, no se dice que los beneficios se atribuirán al residente, explotador de la actividad, sino a la empresa del Estado Contratante. Esto conlleva determinar que es "empresa de un Estado Contratante". Tal es la explotada por un residente del Estado considerado. Los casos de posible doble residencia se resuelven con arreglo a las reglas contenidas en los propios Convenios (2).

El caso de que la sede de dirección efectiva esté a bordo de un buque o embarcación se recoge en algunos Convenios: v.gr. con Alemania (3), Austria, Bélgica, Brasil, Checoslovaquia, Dinamarca, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Portugal; los de Marruecos y Polonia contienen igual cláusula. En todos los casos, salvo el de Noruega, la sede de dirección efectiva se localiza en el Estado en que está el puerto base, y, en su defecto, donde reside el explotador. En el Convenio con Noruega varía la calificación del puerto ya que se utiliza la denominación de "puerto de atraque", ¿diferentes palabras utilizadas en la traducción para aludir al mismo concepto?....

El régimen tributario aplicable a los beneficios obtenidos en una explotación internacional común se contiene en todos los Convenios, excepto en el de Alemania, Austria, Finlan-

(1) El Convenio con Alemania es el único que define la "sede de dirección efectiva"; por tal se entiende el lugar donde se encuentra el centro de dirección general de la empresa (artº 3 ap.1 h)

(2) Artº 4 ap. 3 del Convenio con Canadá.

Artº 4 ap. 3) del Convenio con Japón.

Artº 4 ap. 3) del Convenio con el Reino Unido.

Artº 4 ap. 4) del Convenio con Suecia.

En los comentarios al artº 4 se comentan ampliamente estos extremos

(3) artº 3 ap. 1, h)

dia y Países Bajos. El Convenio con Dinamarca (apartado II del Protocolo, Ad. al artº 8) especifica que "las disposiciones del núm.1 del artº 8 se aplicarán los beneficios obtenidos por la organización de transporte aéreo danesa, noruega y suecia, Scandinavian Airlines System (SAS) pero sólomente - por lo que respecta a los beneficios o ganancias obtenidas por el socio danés en SAS - en proporción a su participación en la organización". La misma regla, aún cuando, referida a A.B. Aerotransport (ABA) socio sueco de Scandinavian Airlines System, se contiene en el Convenio con Suecia (artº 3, ap. 3).

Los beneficios del ejercicio de la actividad de navegación se someten al régimen tributario general del país al que se atribuye la potestad exclusiva de gravamen. La posibilidad de que en algún caso se susciten problemas de interpretación en cuanto a la incidencia de tributos que afectan, no a los beneficios en sí, sino a radiación de las empresas, ha determinado que algunos Tratados concreten el ámbito objetivo del Convenio, al tratar de estas rentas. El Convenio con Francia (artº 8, ap. 4) exime aquí y en España, respectivamente, del Impuesto de patente y del Impuesto de radicación. El Convenio con Japón, (Protocolo, Ap.3) exime a las empresas españolas del Impuesto japonés sobre empresas.

La única precisión que se contiene en los Convenios en cuanto al título jurídico con que actúa el empresario, se contiene en el Convenio con Polonia. Su artº 8, ap.1 dispone que la titularidad de los elementos materiales por medio de los cuales se ejerce la actividad, puede serlo en régimen de propietario o de arrendatario.

5.2. España tiene firmados otros Convenios de doble imposición pero que regulan específicamente la "navegación". En

los casos de Chile y EEUU el ámbito es más restringido pues sólo afectan, respectivamente, a la navegación aérea y a la marítima. Los Convenios con Argentina, Irlanda, Sudafrica, y Venezuela abarcan ambos tipos de navegación.

Ninguno de estos Tratados alude a la navegación por aguas interiores, pero el ámbito objetivo de las actividades incluidas en el Convenio se amplía considerablemente en los de Chile y Venezuela. En el primer caso (artº III, párrafo tercero) se aplica el régimen general a "las rentas y beneficios procedentes de actividades vinculadas a la navegación aérea". En el de Venezuela (artº 2º, ap.b), el ejercicio de la navegación marítima o aérea, comprende "cualquier otra actividad preparatoria, auxiliar o complementaria relacionada con el mismo". Los problemas de interpretación de estos preceptos, expresados de forma tan amplia y ambigua, no escapan al comentarista. Lo expuesto anteriormente en el punto 3.1., en cuanto a los contenedores es aplicable aquí.

En estos Convenios se amplía la definición relativa a la actividad de navegación (se comprende en ésta el transporte internacional por aire o mar de personas, ganado, pesca, correo o mercancías) y el título jurídico que vincula al empresario con los bienes objeto de explotación (éste puede actuar como propietario, fletador o arrendatario de los buques o aeronaves).

La obtención de beneficios en regímenes de participación común internacional se prevé en los Convenios con Chile, Irlanda, Argentina y Venezuela. EEUU y Sudáfrica constituyen la excepción.

Destacable es que el criterio de atribución de la potestad tributaria se basa en la residencia del empresario. Los Convenios aluden genéricamente a los beneficios obtenidos por una "empresa de un Estado Contratante". Los de Irlanda y Sudáfrica se refieren expresa y patronímicamente a las empresas de cada uno de los países. La residencia de las empresas se delimita con arreglo a los criterios establecidos en cada legislación nacional. Los casos de doble residencia se resuelven en los Convenios con Chile, Argentina y

Venezuela. acatando el principio de la sede de dirección efectiva. Los Convenios con Irlanda y Sudáfrica introducen conceptos nuevos y de aplicación problemática ya que "empresa" equivale a empresa pública [empresa explotada por el Gobierno de España - caso de Irlanda, artº 1º.ap.a) - o empresa del Estado español - caso de Sudáfrica, artº 1 ap.3] o a empresa explotada por persona física o sociedad privadas. En este último caso los criterios utilizados para determinar la residencia son parciales y confusos. Se recurre a su constitución exigiendo al tiempo que sean administradas y controladas - Irlanda - o administradas y dirigidas - Sudáfrica - en el respectivo territorio.

La técnica jurídica utilizada para determinar el régimen jurídico de los beneficios obtenidos, salvo los casos de Chile, Argentina y Venezuela, no ha sido la adecuada en un Convenio de doble imposición. Su función es la de atribuir, exclusiva o compartidamente, la potestad tributaria, y no la de declarar una exención recíproca, aún cuando puede argüirse que los efectos prácticos del gravamen en un sólo Estado equivalen a la exención en el otro. Las normas jurídico fiscales y la doctrina españolas tienen, no obstante, perfectamente delimitados los conceptos de "exención" y "no sujeción" impositivas.

Merece renglón aparte el Canje de Notas, constitutivo de Acuerdo, con EEUU. Data de 1930 y está vigente. No ha sido denunciado ni sustituido por otro. Su ámbito es más restringido. Abarca sólo la navegación marítima. El acuerdo determina, en relación con España, que "los beneficios de los ciudadanos españoles que consistan exclusivamente en ganancias derivadas de operaciones de buques abanderados en España, estarán exentos de tributos en los Estados Unidos por las leyes de este país, y especialmente en relación con lo expuesto por Vuestra Excelencia en su Nota de 26 de septiembre de 1929, respecto al caso de la Compañía Trasatlántica". El hecho de que, específicamente, se refiera a la Compañía

Trasatlántica no restringe la generalidad que del mismo cabe predicar. Inicialmente se refiere genéricamente a los beneficios de los ciudadanos españoles. Sólo dos observaciones destacables : que se refiere a "ciudadanos" y que los buques deben estar "abanderados". La alusión a la ciudadanía (v. nacionalidad) es una constante en la trayectoria tributaria estadounidense. Precisamente este país se reserva, en relación con el artº 1 del Modelo (centrado en el principio de la residencia) el derecho de someter a imposición a "sus ciudadanos" con independencia de las disposiciones del Convenio. El hecho de que los buques deban estar abanderados en España elimina el problema de fraccionar el beneficio obtenido por elementos de transporte, en el supuesto de que tal abanderamiento pudiera efectuarse en diferentes Estados.

El Canje de Notas no contiene más que referencias tributarias, se echan en falta las rentantes rúbricas o apartados que constituyen el contenido normal de un Convenio de este tipo.

5.3. Los Convenios de Transporte Aéreo no constituyen Convenios fiscales en sentido estricto. Regulan básicamente el régimen comercial de tal actividad, aunque incluyen normas de exención fiscal referidas a la imposición indirecta -(derechos de aduanas) - a la parafiscalidad - (derechos portuarios)- y a veces, incluso, al régimen tributario de los beneficios obtenidos por el ejercicio de la navegación.

Constituyen una manifestación de la que podría denominarse "fiscalidad convencional internacional". Su modelo hay que buscarlo en el Apéndice 3 - Cláusulas comunes para acuerdos bilaterales - al Convenio Internacional de Aviación Civil de Chicago de 7 de diciembre de 1944, ratificado por España el 21

de febrero de 1947 (1). Dicho Convenio derogó las Convenciones de París y de la Habana de 13 de octubre de 1919 y 20 de febrero de 1928, respectivamente.

5.3.1. La cláusula de exención de la imposición sobre beneficios se contiene sólo en alguno de Convenios de Transporte Aéreo suscritos por España. Considerando los diversos instrumentos jurídicos existentes en España para evitar la doble imposición se puede confeccionar el siguiente esquema:

- A) Convenios de Transporte Aéreo **con** cláusula de exención :
- a) Convenios actualmente vigentes : los suscritos **con** Colombia, Costa de Marfil, Cuba, Gabón, Hungría, Jordania, Liberia, Paraguay, Polonia, Tunes, URSS y Uruguay.
 - b) Convenios que quedarán derogados en relación con la materia fiscal: Polonia. Actualmente el Convenio de doble imposición suscritos con este país está pendiente de un trámite administrativo. La norma especial y posterior derogará la norma anterior relativa a la misma materia.
 - c) Convenios que han supuesto la derogación de disposiciones jurídicas existentes de inferior rango : Cuba y Uruguay. La Orden Ministerial de 7 de febrero de 1966 otorga , en régimen de reciprocidad , la exención por el Impuesto de Sociedades a las entidades de navegación aérea residentes de Uruguay. La Orden Ministerial de 20 de febrero de 1968, establece igual trato en relación con las entidades cubanas. Ambas disposiciones deben considerarse derogadas y sustituidas por el Convenio.

(1) BOE del 24 de febrero de 1947.

B) Convenios de Transporte Aéreo SIN cláusula de exención :

Estos supuestos no tienen relevancia a nuestros efectos, pero sirven para completar el esquema. Si existe Convenio de doble imposición (p.ej. Japón) o una Orden Ministerial que establezca, en régimen de reciprocidad, tales exenciones (p.ej. Kuwait, EEUU, Méjico, etc) no se plantea problema. En los casos en que no exista ninguno de estos instrumentos (Convenios de Doble Imposición u Orden Ministerial), España no tiene resuelto, por el hecho de haber suscrito un Convenio de Transporte Aéreo Comercial, el problema de la doble imposición que incide sobre las empresas españolas que vuelen a aquellos países. Sólo la aplicación, en tal caso, de las medidas unilaterales contenidas en nuestra legislación interna (1) resuelve el problema de las empresas españolas.

5.3.2. Las cláusulas que, en los Convenios de Transporte Aéreo, conceden la exención de impuestos directos no es uniforme, aun cuando existen notorias similitudes.

Adolecen de falta de precisión y técnica jurídicas. Se otorgan exenciones cuando el Convenio debe limitarse a distribuir soberanías tributarias. El Convenio con Colombia atribuye exclusivamente la potestad tributaria al Estado de la residencia o domicilio principal. Más destacable es que en varios de los Tratados (con Colombia, Gabón,, Liberia, Paraguay, Polonia, Tunez y la URSS) la exención se concede, en base al principio de reciprocidad. ¿Cuál es entonces el sentido del Convenio?. ¿Tal condicionamiento no es más propio de una norma unilateral e interna?.

El contenido de la exención es genérico y amplio. Suele aludirse "a todo tipo de impuestos sobre beneficios e ingresos".

(1) cfr. artº 25 ,cuatro de la Ley 61/78 del Impuesto de Sociedades y artº 30, de la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .

Con esto se quieren evitar los problemas que se producen en caso de una enumeración concreta, si posteriormente otros impuestos gravasen tales rentas y no se hubiera previsto una cláusula genérica substitutiva. La referencia a "impuesto sobre beneficios" alude al Impuesto sobre Sociedades. La relativa a "impuestos sobre ingresos" puede hacer referencia al Impuesto sobre la Cifra de Negocios, o al Impuesto sobre la Renta, si las empresas fueran personas físicas. A veces la previsión del negociador llama la atención. Se incluyen las "cargas" (Jordania) y "gravámenes" (Liberia) que afecten a los beneficios. ¿Se piensa en un gravamen equivalente o similar al antiguo gravamen español del 4% que afectaba a las Sociedades?. También se echa en falta, salvo en el caso de Colombia, una referencia al Impuesto sobre el Patrimonio.

Una cuestión que cabe plantearse en los casos en que el Convenio de Transporte Aéreo se ha superpuesto a una Orden Ministerial existente (Cuba y Uruguay) es la relativa a la vigencia de esta disposición interna en aquellos extremos que el Convenio no ha regulado. Las Ordenes Ministeriales de 7 de febrero de 1966, y 20 de febrero de 1968, relativas a las entidades de Uruguay y Cuba, conceden la exención para los Impuestos de Sociedades, Rendimientos del Trabajo personal y sobre las Rentas del Capital. El Convenio con Uruguay de 13 de agosto de 1973 alude sólo al Impuesto sobre beneficios; y el Canje de Notas con Cuba de 22 de julio de 1980 a los Impuestos sobre las Ventas y sobre los Beneficios. Considero que a pesar del sistema de imposición sintético establecido por las Leyes vigentes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre Sociedades, los ámbitos jurídicos comprendidos en cada uno de aquellos instrumentos no coincide plenamente, y que la derogación debe entenderse referida sólo a los puntos y conceptos en que hay plena coincidencia.

Los demás problemas que plantean estos Convenios se exponen en los artículos respectivos: v.gr. artº 2 Ambito objetivo; artº 3, Definiciones; artº 26, Intercambio de Información; artº 29, Entrada en vigor, y artº 30, Denuncia.

5.4. Las Ordenes Ministeriales dictadas en Reciprocidad, referentes a las Entidades de Navegación aérea completan al cuadro normativo del régimen tributario de la navegación. En mi opinión, más que disposiciones jurídicas de carácter unilateral suponen un componente más de la "fiscalidad convencional internacional". Se trata de Acuerdos de Exención basados en un régimen bilateral de reciprocidad; esta actúa como condición "sine qua non" del trato fiscal excepcional (1).

La base jurídica de estas disposiciones se encuentra en la Ley de 2 de diciembre de 1963, sobre Ambito de aplicación de las Leyes fiscales españolas, y en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963. Ambas recogen el principio tributario de la reciprocidad internacional, con palabras practicamente

(1) De Juan. José L. Ponencia general sobre las "Relaciones Internacionales en el Derecho Fiscal Español", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1973 . Págs 323 a 441.

idénticas (1). La única diferencia afecta a su instrumentación. La primera, requiere la propuesta previa de la Comisión de Política Fiscal Internacional. La Ley General Tributaria omite tal requisito, exigiendo que la modificación de la legislación interna se haga por Decreto a propuesta del Ministerio de Hacienda. El hecho de que se exija una norma con rango de Decreto no afecta a la validez de las Ordenes Ministeriales dictadas, pues en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades de 1967, y hoy día en la Ley

(1) El artº 1 de la Ley de 2 de diciembre de 1963, dispone : "El ámbito de aplicación de las Leyes fiscales españolas, en cuanto se refieran a los actos realizados por extranjeros, a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos o los bienes y valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto en las condiciones que se establecen en la presente Ley.

Para ello, será necesario que la modificación resulte justificada por alguna de las siguientes causas:... b) por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internónal".

Por su parte, el artº 22 de la Ley General Tributaria dice : "El ámbito de aplicación de las Leyes tributarias españolas , en cuanto se refieren a los actos realizados por extranjeros a los rendimientos o utilidades por éstos percibidos. o a los bienes o valores que les pertenezcan, podrá ser modificado por Decreto, a propuesta del Ministerio de Hacienda:... b) por resultar procedente de la aplicación del principio de reciprocidad internacional".

- Sobre el significado de este precepto en el ordenamiento jurídico español, vid. De Andrés,M. "El artículo 22 de la Ley General Tributaria", en XX Semana ... págs. 590 a 606.

- Sobre la reciprocidad internacional, vid. De Castro,J. "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario "En XX Semana... págs 607 a 639.

del Impuesto de Sociedades de 1978, se legaliza la posibilidad de utilizar una norma de rango inferior dictada por el Ministro de Hacienda (1).

5.4.1. El cuadro actual de vigencias, dada la superposición de normas jurídicas aplicables al mismo fenómeno, puede quedar estructurado de la siguiente forma:

- A) Ordenes Ministeriales dictadas, referentes a la exención por reciprocidad de Entidades de navegación aérea, (por orden alfabético): Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Cuba, EEUU, Kuwait, Libano, Marruecos, México, Nigeria, Países Bajos, Perú, República Arabe Unida, Reino Unido, Uruguay y Zaire.

(1) El artº 5º, ap. cuatro de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre dispone : "El Ministro de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de las Entidades de Navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes". El precedente más inmediato es en el artº 10, ap. J) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967. El hecho de que la Ley afecta a Entidades y que en la Ley del Impuesto de la Renta no se contenga una norma similar referente a las personas físicas induce a pensar que el legislador no ha previsto el caso de empresarios de navegación, personas físicas. La Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1978 (BOE de 4 de enero de 1979) en su apartado "septimo" recogió el principio de reciprocidad internacional, aún cuando aplicable sólo a los "sistemas de pago anticipado". La vigencia de esta Orden se declaró en la Disposición Final 3ª del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre. Actualmente, el nuevo Reglamento de este Impuesto aprobado por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, auténtico Texto Refundido, la deroga.

B) Ordenes Ministeriales derogadas como consecuencia de la negociación posterior de un Convenio bilateral:

a) De doble Imposición Internacional: las de Bélgica, Brasil, Canadá, Países Bajos, Reino Unido. En el caso de Argentina y Marruecos las Ordenes Ministeriales estarán vigentes en tanto no se intercambien los instrumentos de ratificación de los Convenios respectivos.

b) De Transporte Aéreo Comercial: las de Uruguay y Cuba, sin perjuicio de la anotación efectuada en el punto 5.3.2. anterior.

C) Conclusión : Ordenes Ministeriales vigentes: las de EEUU, Kuwait, Libano, Méjico, Nigeria, Perú, R. Arabe Unida y Zaire.

No obstante en el caso de Uruguay y Cuba queda en pie el problema planteado anteriormente en el apartado 5.3.2.

5.4.2. El contenido jurídico de las Ordenes Ministeriales es amplio. Comprende la exención del Impuesto de Sociedades de las Entidades de Navegación residentes en el país con el que se acuerda el régimen de reciprocidad, y la de los Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y sobre las Rentas del Capital a que se refieren , los números 6 del artículo 41, y 2 y 4 del artículo 49 de la Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario. La alusión a la Ley de 1964 se hace en los casos de EEUU, Méjico, Uruguay, pues la Orden Ministerial relativa a estos países (de 7 de febrero de 1966) es anterior a la promulgación de los respectivos Tratos Refundidos. Las Ordenes Ministeriales de Kuwait (27 de junio de 1978) , Líbano (31 de enero de 1975), Nigeria (26 de enero de 1976), República Arabe Unida (20 de diciembre de 1968), Perú (2 de julio de 1969) y Zaire (22 de diciembre de 1971), tienen el mismo ámbito objetivo, pero la referencia legal, en los casos del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal e Impuesto so-

bre las Rentas del Capital, es a los Textos Refundidos de los Impuestos afectados por la exención (1).

Las exenciones concedidas suponen exoneraciones de los gravámenes que afectan a los beneficios obtenidos por las entidades aunque tengan consignatarios o agentes en el otro Estado. Aún cuando la terminología legal no lo dice expresamente se esté aludiendo al establecimiento permanente situado en un Estado y perteneciente a una Entidad del otro. También se eximen los tributos que afectan a las participaciones en beneficios que perciban los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces en las Entidades de navegación; y los impuestos que gravan los dividendos, intereses y primas de amortización distribuidos o abonados por aquellas Entidades. La Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta, al suprimir los Impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y sobre las Rentas del Capital, estableciendo un sistema sintético y general de tributación para las personas físicas, plantea graves problemas en cuanto a la efectividad de aquellas exenciones en relación con los accionistas, personas físicas, de las Entidades referidas.

Otra cuestión que suscitaban las Ordenes Ministeriales era la referente a la aplicación del Impuesto Industrial (Cuota Fija o de Licencia fiscal) a las Entidades extranjeras de Navegación aérea que operaban en España. Las Ordenes no incluían tal impuesto; el hecho de que la exención se reconociese a nivel de Impuesto general, no implicaba la exención en el Impuesto a cuenta, categoría en la que se integraba el Impuesto Industrial. La Ley 44/1978 ha transformado en tributo local de carácter real aquella Licencia (2). Los problemas que antaño planteaba la falta

(1) Concretamente al artº 5º ap. 1º) del T.R. del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal de 2 de marzo de 1967 y al artº 9º del T.R. del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1967.

(2) La Disposición Transitoria Primera de la Ley 44/1978 transforma el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales en tributo local de carácter real, gestionado por el Estado.

de coordinación entre el Impuesto de Sociedades y los Impuestos a Cuenta, adquieren hoy día, si cabe, mayor virulencia. Por otra parte, la aplicación de la exención plasmada en el artº 9 del T.R. del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, de 29 de diciembre de 1966 (1) es discutible, porque la base legal de las Ordenes Ministeriales se apoya únicamente en el principio de reciprocidad internacional (2). En la actualidad, los Convenios de Doble Imposición también pueden plantear tal problema, si un Tratado excluye expresamente de su ámbito de aplicación los tributos locales (3).

5.4.3. La última cuestión es la referente al procedimiento para declarar la exención. Son trámites necesarios :

- solicitud y legitimación; parece que deba estarlo la Autoridad fiscal del otro país así como sus empresas de navegación; de hecho, en muchos casos, la solicitud ha sido formulada por Iberia;

- comprobación de la reciprocidad; debe efectuarse por certificación de la Autoridad fiscal del otro Estado que acredite la exención concedida o, en otro caso, su efectividad de hecho;

(1) Este precepto se considera vigente. Su redacción actual fué dada por el Decreto 1049/1968 de 27 de mayo (BOE 28 de mayo de 1968). El apartado 3 del artº 9 dice que están exentos de Licencia Fiscal: "las actividades a las que sea de aplicación la exención en virtud de Convenios internacionales o de pactos solemnes con el Estado". La solución depende, en definitiva, de la naturaleza convencional o no que se quiera atribuir a tales Ordenes.

(2) cfr. artº 1 de la Ley de 2 de diciembre de 1963, y artº 22 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963. También el apartado Cuatro del artº 5 de la Ley 61/1978.

(3) Convenios con Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Rumanía y Polonia.

en alguna ocasión, tal circunstancia la ha certificado Iberia;

- propuesta de Orden Ministerial, con arreglo a la tramitación administrativa normal;

- firma y publicación de la disposición; y

- expedición de certificados para Entidades concretas.

La competencia corresponde a la Dirección General de Tributos (antes Dirección General de Impuestos Directos); en los casos de Kuwait, Libano y Nigeria, a la Secretaria General Técnica del Ministerio de Hacienda.

Artículo 9
=====

EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección , el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluye en los beneficios de una empresa de este Estado - y somete , en consecuencia, a imposición - los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el primer Estado procederá al ajuste correspondiente del montante del impuesto que ha percibido sobre estos beneficios. Para determinar este ajuste se

tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose a las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario (a)(*)).

(a) El artº 9 del Modelo de 1977 recoge el principio formulado en el Modelo de 1963, referente a la rectificación que, a efectos fiscales, pueden efectuar las Autoridades fiscales en el beneficio contable de una Sociedad perteneciente a un grupo, si tal beneficio se ha efectuado como consecuencia de relaciones especiales con otras empresas asociadas. La posible doble imposición económica derivada de tal rectificación unilateral ha exigido que el Modelo de 1977 introduzca un apartado 2, inexistente en el Modelo de 1963.

(*) En relación con el tema pueden verse :

Martin Oviedo J.Mª : "Aspectos Administrativos y Fiscales de las Uniones de Empresas". Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1968. "Prix de transfert et Entreprises Multinationales". Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE. Organisation de Coopération et de Développement Economiques. Paris 1979. Este informe, en castellano, será publicado en breve por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda.

CISCAR, A. "Impuestos de las sociedades imbricadas". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1961. Madrid 1962, págs. 55 a 88.

Alvarez Melcón, S. y Saez Torrecilla, A : "El Impuesto sobre Sociedades y los Grupos de Sociedades", en Hacienda Pública Española nºs 24-25. Madrid 1973, págs 419 a 458. Alvarez Melcón, S. "Grupos de Sociedades, Cuentas consolidadas. Imposición sobre el beneficio" Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1978.

Otero J.: "Fiscalidad del Grupo de Sociedades", en Empresas Multinacionales y Derecho Español, Confederación Española de Cajas de Ahorro. Madrid 1977, págs 655-669.

Lenz R.: "Algunas consideraciones sobre trabajos de la Asociación de Derecho Fiscal Internacional en materia de imputación de costos e ingresos entre sociedades del mismo grupo", en "Empresas multinacionales ... op cit págs. 645-654.

Del Arco, L.: "La relación matriz-filial: especial referencia al Derecho Fiscal español", en XX Semana de Estudios... op cit, págs 665-701. Del mismo autor: "Doble Imposición internacional, págs 371 a 383.

Cubillo, C.: "Empresas asociadas: el artº 9 del Modelo de Convenio de la OCDE" en "Estudios de Doble... op. cit, págs .265-285.

1. Si entre dos o más empresas asociadas se han convenido o impuesto condiciones especiales, de modo que sus transacciones no se han desarrollado en condiciones de mercado libre (de plena concurrencia o con total independencia), el Modelo admite la posibilidad de que se rectifiquen las contabilidades de las empresas asociadas para determinar los beneficios reales imponibles en un Estado Contratante. Esta posibilidad reconocida en el Modelo de 1963, se ha completado con la norma incorporada al ap. 2 del artº 9. Para evitar la doble imposición económica que tal rectificación contable puede ocasionar, el otro Estado se compromete a efectuar un ajuste apropiado que compense aquella duplicidad impositiva sobre una misma renta. Los Comentarios de la OCDE al artº 9 precisan que el Modelo de 1977 no ha pretendido, con la inclusión de este nuevo apartado, un ajuste automático en el Estado B, debido a que los beneficios de una empresa hayan sido corregidos previamente en el Estado A, sino evitar la doble imposición económica que se produce si tal rectificación previa conlleva una tributación superior a la que corresponde a una situación de libre concurrencia. El Estado B sólo debe proceder al ajuste correlativo cuando considere que la corrección previa en el Estado A se ha efectuado adecuadamente.

El artículo 9 contiene las normas que determinan el cálculo de los beneficios realizados por una empresa de un Estado que efectúa operaciones comerciales con una Empresa del otro Estado, si las dos pertenecen al mismo grupo o están, de hecho, bajo el mismo control. El precepto no pretende resolver el problema de la evasión fiscal internacional consecuencia del traslado encubierto de beneficios ínsito en la estructura de las empresas multinacionales, sino conseguir que las empresas asociadas satisfagan a los Estados con los que están relacionadas el impuesto que les corresponde de acuerdo con las normas internas o convencionales.

2. El ap. 1 del artº 9, establece la posibilidad de que un Estado Contratante, al que pertenece una empresa, rectifique la contabilidad de ésta para una más precisa determinación de su base imponible. La última frase del apartado ("pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en concesuencia") así lo establece. Tal conclusión es el resultado de unas premisas subjetivas y objetivas. A las primeras se refiere el apartado 1 cuando especifica las modalidades jurídicas o económicas, de participación y conexión empresariales; a las segundas, cuando determina los presupuestos o circunstancias que conducen al resultado que provoca la rectificación contable.

2.1. El ap. 1 completa diversos supuestos de asociación empresarial. El primero alude a que "una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado" (letra a). El segundo, a que "unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante (letra b).

El Modelo de la OCDE y sus Comentarios reconducen estos supuestos a las sociedades matrices-filiales y a las sociedades sometidas a control común. Adoptan una postura intermedia entre la "teoría del órgano" (una sociedad dominada por otra, si su poder de decisión está atribuido a ésta, constituye un órgano de la misma), y la "teoría anti-órgano" (se acepta la independencia total de la filial). La OCDE admite la independencia de la filial pero la vincula a la matriz, fundamentalmente para ajustar los precios de transferencia (1).

(1) cfr. Fernandez, J.R: "Criterios de reparto de la potestad tributaria.... op.cit, págs. 137 y 138.

Cubillo resalta la inadecuación y pobreza del criterio de la OCDE en base a la moderna distinción, doctrinal y legislativa, entre "empresas asociadas" y "grupos de sociedades". La "asociación empresarial" se da cuando una empresa ejerce sobre otra una influencia limitada". En el "grupo de sociedades", por el contrario, tal influencia es dominante, y por tanto sirve como soporte para la dirección única.

El apartado 1 debe entenderse referido al grupo de Sociedades y a otras formas de asociación de empresas.

a) El grupo de Sociedades conlleva el sometimiento de entidades con personalidad jurídica propia a una sola dirección empresarial. Los vínculos existentes entre las Entidades que integran el Grupo son de diversa índole. Pueden clasificarse así:

- Participaciones financieras: cuando una sociedad domina a otras por poseer directa o indirectamente sus acciones. El caso más típico es el de la relación matriz-filial. La exigencia de una determinada participación de una en otra sociedad varía según los países.
- Vinculaciones contractuales : los contratos que pueden conllevar una dirección única son de dos clases: los que tienden directa y explícitamente a tal fin (contratos de empresa y contratos de dominio), y los que indirectamente crean una situación de hecho generadora de tal dominio (contratos de préstamo, concesión de licencias, asistencia técnica, etc.) al perder una empresa su autonomía para la toma de decisiones quedando subordinada a la otra sociedad.
- Vinculaciones personales : en este caso, las sociedades sometidas a dirección única no intervienen como parte en los convenios por medio de los cuales se establecen los vínculos.

Estos tipos de contactos no son incompatibles sino complementarios. La Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades considera que existe "vinculación entre dos Sociedades,"cuando participen

directa o indirectamente, al menos en el 25%, en el capital social de otra o cuando, sin mediar esta circunstancia, una sociedad ejerza en otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión" (artº 16, ap. Cinco). El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina cuándo existe relación matriz-filial; sus planteamientos son similares a los de la Ley 61/78 (artº 10, ap. 2, a) (1). Sin embargo, para que exista Grupo de Sociedades con el carácter de sujeto pasivo, conforme al artículo 33 de la Ley General Tributaria, se requiere que el grupo esté formado por una Sociedad dominante residente en España, y una o más Sociedades dependientes, controladas por dicha Sociedad dominante, mediante la participación directa o indirecta de más del 50% de su capital social de manera ininterrumpida durante todo el ejercicio social, siempre que dichas participaciones comporten más del 50% de los votos. La Sociedad requiere, además, no ser dominada por ninguna otra Sociedad residente de España (cfr. Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio y Orden Ministerial de 13 de noviembre de 1979). El Derecho Mercantil español no contiene normas que contemplen el grupo de empresas o el grupo de Sociedades. La regulación de éste es, por el momento, sólo fiscal, a efectos de la tributación del beneficio consolidado.

(1) El Tribunal Supremo en Sentencia de 13 de julio de 1946 sentó doctrina respecto de las Sociedades filiales y matrices, al pronunciarse sobre las sumas no deducibles en materias de pagos efectuados entre unas y otras Entidades. Dispuso el citado Tribunal que tales conceptos, aplicados a las Sociedades mercantiles suponían necesariamente una íntima relación de dependencia. En igual sentido se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 6 de abril de 1956. Sin embargo, el riguroso criterio jurídico plasmado en ambas resoluciones jurisdiccionales ha sido ampliamente superado por la realidad de los hechos. El artº 16, ap. cinco, de la Ley 61/1978, es prueba manifiesta de ello.

b) Otras formas de asociación empresarial también se integran en el ap. 1 del artº 9 del Modelo. Se caracterizan porque carecen de dirección única, pero existen, sin embargo, relaciones especiales que pueden afectar a áreas diversas de actividades, financiación, producción y mercados. La asociación implica la influencia notable que una empresa puede ejercer directa o indirectamente sobre otra. Según la VII Directriz de la C.E.E. se presume que existe tal influencia cuando una empresa posea directa o indirectamente un 20% o más del capital de otra empresa o de los votos atribuidos a los títulos emitidos por ésta última. Las empresas asociadas carecen de dirección única, aunque su propia vinculación determina la existencia de intereses comunes, más limitados, eso sí, que en el caso del grupo de sociedades. Esta comunidad de intereses puede provocar, también, transferencia de beneficios, causa de las rectificaciones contables a que se refiere el artº 9.

2.2. Las premisas objetivas de la rectificación contable a que se refiere el ap. 1 del artº 9, se delimitan así: "y en uno y otro caso - letras a) y b) - las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes". Tales relaciones son las que determinan condiciones "sui generis" que, a su vez, conllevan una alteración de los beneficios imputables a las empresas asociadas. Por ello "los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas" son objeto de rectificación o ajuste contable y sometidas, en consecuencia, a tributación.

La exégesis de este apartado implica la consideración

de los siguientes temas : a) análisis de la terminología legal; b) supuestos concretos que implican traslado de beneficios; y c) posibilidad de extrapolar lo establecido en el Convenio a la esfera interna de cada Estado Contratante.

2.2.1. El precepto se refiere a "relaciones comerciales o financieras". Es una fórmula genérica que resume los complejos vínculos existentes entre las empresas que integran el fenómeno asociativo. En el conjunto de tales relaciones se incluye la gama de actividades que determinan prestaciones recíprocas de bienes o servicios : v.gr. compraventa de productos , préstamos, contratos de asistencia técnica , arrendamiento de patentes, etc...

Las condiciones que tipifican tales relaciones son "aceptadas o impuestas". La aceptación de determinadas cláusulas parece referirse al supuesto de empresas simplemente asociadas, distinto del grupo de sociedades. A éste cuadra mejor el término que conlleva una exigencia, un cumplimiento obligatorio. La dirección única, dato consustancial de tal modalidad asociativa, implica condiciones impuestas, aunque éstas formalmente, puedan aparecer aceptadas por las partes.

Las condiciones contractuales deben diferir "de las que serían acordadas por empresas independientes". Aunque las condiciones establecidas entre las empresas asociadas afectan a los distintos aspectos que componen una determinada prestación (lugar, tiempo, forma), el precepto se refiere al contenido económico de la misma. Este es el que más directamente puede provocar la alteración de los beneficios atribuibles a cada una de las empresas o entidades intervinientes en la negociación. Los precios establecidos para las transferencias entre empresas asociadas, normalmente, no resultan del libre juego del mercado.

Por diversas razones, y debido a que una empresa multinacional está en situación de adoptar los criterios más convenientes para el grupo, los precios pueden apartarse de los que rigen entre empresas independientes y para transacciones idénticas o similares efectuadas en el mercado libre. Existe pues, divergencia con los precios de libre concurrencia (1).

Para determinar si un precio de transferencia se adecua al principio del "precio de libre concurrencia", es preciso poder referirse, directamente, al que se establecería en transacciones comparables entre empresas independientes o entre una empresa de un grupo y una empresa independiente. Este método, denominado "comparable de mercado en libre concurrencia" quiebra, a veces, porque falta el elemento de comparación o porque se cuestiona si los precios son en sí comparables. Tal falta obliga a recurrir a otros métodos. Entre éstos se citan: el del "coste incrementado" (se parte del costo de suministro de bienes o servicios y se le añaden los costes); y el del "precio de reventa" (se parte del precio de venta final del que se resta el margen del beneficio apropiado). Sin embargo la complejidad de la realidad exige combinar dichos métodos e, incluso, recurrir a otros distintos. Entre éstos se citan, los "métodos globales" (se fijan los precios de transferencia con arreglo a fórmulas preestablecidas de reparto de beneficios entre las empresas asociadas), pero dada su arbitrariedad (2) son incompatibles con lo dispuesto en los artº 7 y 9 del

(1) En el ámbito económico, la terminología inglesa es, sin embargo, la que se ha impuesto. El principio del "arm's length prices" es unánimemente aceptado. La OCDE al referirse al concepto utiliza dicha expresión.

(2) La arbitrariedad de los "métodos globales" radica en que prescinden de las condiciones del mercado y de la situación particular de la empresa, haciendo abstracción del reparto de recursos hecho por los propios directivos. Alguno de estos métodos tienden a repartir los beneficios del grupo proporcionalmente al coste soportado por cada una de las empresas asociadas, a su cifra de negocios, a su mano de obra, o a varios de estos factores. El reparto de beneficios resultante puede carecer de relación real con los hechos económicos, corriéndose el riesgo de atribuir beneficios a una empresa que, en

Modelo (1).

La consideración de los precios de libre concurrencia es, pues, una consecuencia de la divergencia entre los beneficios declarados por una sociedad asociada y los que podrían esperarse de una sociedad comparable en situación de plena concurrencia. Divergencia que deriva de unos precios artificiales establecidos por razón de los vínculos asociativos entre empresas. Por ello, si los precios pagados corresponden efectivamente a precios de mercado no hay razón para tal consideración ni para ajustes con fines fiscales.

El ajuste que efectúa la Autoridad fiscal de uno de los Estados Contratantes afecta a "los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones". Ardua es tal determinación. La Autoridad del país de residencia de la empresa que efectúa el pago, debe precisar si éste es superior al que, en condiciones normales, se habría realizado. La del país de residencia de la empresa beneficiaria, debe determinar si este pago no es inferior. La contradicción de intereses es patente: en el primer Estado (el de la empresa que paga), el mayor pago supone una minoración de la base imponible de la empresa. En el segundo (donde se recibe el pago) una minoración supone reducción de la base. Si llega a determinarse la cuantía del ajuste las consecuencias son: la inclusión de los beneficios presuntamente no obtenidos (por existir especiales condiciones entre las empresas asociadas) en la base imponible de la empresa "ajustada", y su gravamento posterior. El artº 9 dice: "pueden ser incluidos en los beneficios

realidad, ha tenido pérdidas, o viceversa.

(1) Sobre precios de transferencia, vid. Kopits, G. "Tributación y comportamiento de la Empresa multinacional: un análisis crítico", en Hacienda Pública Española, nº 51 Madrid 1978, págs 113-150.

de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia " (1).

2.2.2. El control y la frecuencia con que el Fisco rectifica las cuentas de sociedades emparentadas varía según los países. La regla general es que la Administración no tiende a examinar el resultado global de la sociedad afiliada. Investiga a través de las diversas transacciones efectuadas con Sociedades del mismo grupo, si el beneficio ha sido normal.

Las transacciones entre sociedades afiliadas que provocan, usualmente, discusiones entre tales sociedades y las administraciones fiscales, son las siguientes:

a) Financiación por medio de préstamos. El supuesto hace referencia a los países exportadores de capital por los préstamos sin interés concedidos a la filial. También es normal subcapitalizar la filial y completar la financiación por préstamos, para reducir artificialmente el beneficio de aquéllas por intereses debidos.

b) Venta de mercancías. Suelen compararse los precios establecidos para las filiales y para terceros. Se admiten dife-

(1) El tema de la transferencia de precios y ajustes subsiguientes es una de las materias que la OCDE está abordando, en la actualidad, con más detenimiento y profundidad. El Grupo de Trabajo nº 6 del Comité de Asuntos Fiscales, la ha asumido como uno de sus principales objetivos. La cuestión de la transferencia de precios en general, en relación con las empresas multinacionales bancarias, y la posible aplicación del procedimiento amistoso para resolver la doble imposición económica resultante de un ajuste de beneficios constituyen puntos obligados en el Orden del día del citado Grupo. La reunión de Inspectores de Impuestos, que bajo el patrocinio del Grupo de Trabajo nº8 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se celebró en el mes de febrero de 1980, versó exclusivamente sobre los precios de transferencia. El Consejo de las Comunidades Europeas, y el BIAC Tampoco son ajenos a estos problemas.

rentes precios cuando éstos se justifican objetivamente ,p.ej: volumen de cambios con la filial considerada.

c) Servicios, transferencias de tecnología, patentes y marcas. Para formular un juicio sobre los precios fijados han de considerarse varios elementos: coste de la investigación científica y tecnológica en la vertiente de la producción, limitaciones del contrato, comparación con los cánones pagados por contratos similares, etc. El artº 11 -Intereses - y el artº 12 -Cánones - contemplan casos en que las prestaciones de las empresas interesadas pueden no corresponderse con las que habrían existido en condiciones normales de mercado. Tales preceptos limitan sus disposiciones al importe abonado en concepto de intereses y cánones, considerando el normal de las relaciones entre personas no vinculadas. En ambos casos los excesos "podrán someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio" (cfr. ap. 6 y ap. 4 de los artºs 11 y 12 , respectivamente). Al estar recogidas estas normas en artículos del Modelo que se cometen posteriormente, me remito a ellos.

2.2.3. La posibilidad de extrapolar la normativa convencional al ámbito interno, no plantea problemas en el supuesto de que en la legislación nacional de los Estados Contratantes se admita la rectificación del beneficio empresarial, si éste resulta alterado a consecuencia de vinculaciones empresariales. El Convenio ratificado es norma interna dotado de plena eficacia (1). Sin embargo, un Convenio no constituye fuente genérica de nuevas obligaciones tributarias, sino aplicación de las ya establecidas en la

(1)cfr. artº 13 de la Ley General Tributaria, y artº 96.ap.1 de la Constitución.

legislación nacional. El Convenio no crea derecho material interno. Prescindiendo de antecedentes más o menos remotos de nuestra legislación (1), la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades determina las partidas deducibles y no deducibles de los rendimientos de las Sociedades (artº 13 y 14), y la valoración de los ingresos y gastos (artº 16). El artº 16 se ajusta a las siguientes directrices:

- cómputo de ingresos y gastos por sus valores contables verdaderos (ap. Uno);
- valoración de las partidas deducibles por su precio de adquisición o su valor regularizado (ap. dos);
- valoración, en el caso de Sociedades vinculadas, de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes (ap. tres);
- aplicación, en todo caso, de estas normas a las Sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en España (ap. cuatro, a) (2).

(1) Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1922 (Disposición Quinta, regla tercera, ap.D, y Disposición Quinta, regla Cuarta, ap.b); Ley de 31 de diciembre de 1946 (artº 10); Ley de 31 de diciembre de 1954 (artº 10); Decreto de 23 de noviembre de 1956 (artº 2º); Ley de 26 de diciembre de 1957 (artº 129), y Orden Ministerial de 7 de febrero de 1958 (número 6º) Ley de 26 de diciembre de 1958; Ley de 11 de junio de 1964 (artºs 76 y 77); y Texto Refundido del Impuesto de Sociedades (artºs 17, números 16 y 22, y artº 20 1) párrafo segundo.

(2) En el Anexo a la Orden Ministerial de 17 de junio de 1981 que abrueba la doctrina expuesta por la Dirección General de Tributos en las contestaciones a consultas en relación con el Impuesto sobre Sociedades, la consulta nº 19-Artículo 13. Partidas deducibles: justificación-resuelve que para la valoración de ingresos y gastos entre Sociedades vinculadas habrá que estar a lo dispuesto en el artº 16 de la Ley 61/78.

Otra manifestación de esta posible rectificación ~~se con~~ tiene en el vigente Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por el Decreto 2609/1981 de 19 de octubre. Su artº 12 -Base imponible- en el ap. Cinco establece que "se considerará como base imponible la contrepres-tación que se hubiese acordado en condiciones normales de merca-do, en una operación en que las partes fueran independientes:

- a) cuando , debido a las vinculaciones existentes en-tre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al Impuesto, se convenga un precio notoria-mente inferior a los normales de mercado. A estos efectos, la vinculación podrá probarse por cualquie-ra de los medios admitidos en Derecho. En todo caso, si una de las partes intervinientes fuera sujeto pa-sivo del Impuesto de Sociedades, se entenderá que existe vinculación cuando así se deduzca de las nor-mas reguladoras de este Impuesto."

La inclusión de esta norma, referida a la tributación indirecta, confirma el criterio del legislador español en cuanto a la posibilidad de ajustes fiscales en nuestro Derecho Tributa-rio.

3. El ap. 2 del artº 9 trae causa del ap. 1. Según éste, los beneficios se gravan una vez cuantificadas . Las con-secuencias de la rectificación se manifiestan a nivel del Impues-to sobre la sociedad cuyos beneficios son rectificados, y a ni-vel de los impuestos en la fuente, por razón de los pagos inter-societarios. En el primer caso, porque el gravamen es superior al que procede de acuerdo con sus beneficios contables. En el se-gundo, porque la mayor o menor retención -si la hay- depende de los tipos convenidos para cada modalidad de renta (v.gr. dividen-dos, intereses y cánones).

La no aceptación por el otro Estado de los criterios rectificadores efectuados en el primer Estado conlleva una doble imposición económica (imposición de una misma renta en personas diferentes), al no imputar totalmente las retenciones en la fuente o al gravar como beneficio en la entidad perceptora una cantidad que no se considera como gasto en la entidad remitente. Un ejemplo servirá de ilustración: una Sociedad matriz, residente del Estado A, percibe un "royalty" de su filial, residente del Estado B por el uso de una patente. Si las Autoridades fiscales del Estado B consideran que tal canon es excesivo en relación con los precios fijados entre empresas en situación de libre concurrencia, la deducción, como gasto, de los beneficios imponibles, es menor que la que contablemente corresponde, produciéndose, por tanto, un incremento del beneficio fiscal en este Estado B. Otras consecuencias son: que el exceso (diferencia entre el pago realmente hecho y el imputado como gasto) se considera como dividendo oculto, y que la retención en la fuente sobre el importe total del canon abonado se percibe íntegramente. Si el Estado A, a pesar de tal ajuste en el Estado B, considera adecuado el pago efectuado, el importe total de éste se grava en el Estado A como renta a nivel de la Sociedad perceptora. Asimismo, este Estado puede no aplicar las normas que establecen, un trato fiscal beneficioso para los dividendos procedentes de la filial, e incluso, rechazar la imputación del importe total abonado, como retención en la fuente, en el Estado B, si considera el citado exceso como un dividendo oculto (1).

(1) En el Derecho anglosajón, si no se reconoce como gasto deducible la totalidad de pago, en ocasiones se imputa, el exceso de gravamen soportado por la entidad pagadora, mediante un crédito de impuesto indirecto.

3.1. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha procurado solucionar el problema mediante la inserción en el artº 9 del ap. 2. Dicho apartado prevé que el otro Estado (es decir, aquel donde existe una empresa que está relacionada con otra sita en un Estado, cuyos beneficios han sido revisados aquí) procederá a un ajuste para evitar la doble imposición económica que, en otro caso, se producirá. Pero el ajuste en este otro Estado sólo ha de practicarse si las Autoridades fiscales estiman que la cifra de beneficios rectificada corresponde a la que se habría obtenido si las transacciones se hubieran efectuado con total independencia, es decir con arreglo al principio del "arm's length". El apartado 2 del artº 9 así lo establece, expresamente, al decir : "y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido los que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes". Señala la OCDE que "el apartado no intenta evitar una doble imposición más que cuando los beneficios corregidos de una empresa asociada sobrepasan el nivel que hubieran debido alcanzar si hubiesen sido calculados correctamente en una situación de plena concurrencia". Es decir, que el Estado que efectúa este ajuste lo llevará a cabo sólo cuando estime que la corrección efectuada en el otro Estado esté justificada en sí misma, y en su importe.

3.2. El tema de los ajustes plantea una serie de interrogantes referidos a la necesidad o no de su contabilización, a los efectos que producen, al método a seguir y al plazo en que deben realizarse :

a) Su contabilización conviene desde un punto de vista práctico. La contabilidad debe reflejar la situación económica y patrimonial de una empresa tal como es, con independencia de que, en otro momento, la realidad cuantitativa y cualitativa de las

operaciones efectuadas haya sido distinta. Si, normalmente, la contabilidad es la base de la declaración fiscal de una empresa, efectuándose la valoración de los beneficios imponibles en base a las cuentas anuales exigidas por el Derecho Mercantil, en el caso presente puede producirse una inversión de los términos, pues la rectificación fiscal podría servir de base al ajuste contable correlativo (1).

b) En el estado actual, normativo y doctrinal, los efectos se limitan al ámbito tributario. Su finalidad es de evitar la doble imposición económica, mediante la determinación de bases imponibles reales.

c) Los métodos a emplear no se especifican ni en el artículo 9 ni en los Comentarios. Se deja en libertad a los Estados para que apliquen los que convienen para asegurar la desgravación. En unos casos, se opta por el método de exención; el otro Estado (el que procede al ajuste posterior a la revisión inicial) reduce el beneficio imponible en la cantidad correspondiente. En otros, el Estado en que se efectúa el ajuste imputa el impuesto pagado correspondiente a la fracción rectificada ; equivale a que los beneficios doblemente gravados se consideran rentas imponibles del otro Estado, y a que la empresa residente de este otro Estado imputa el impuesto pagado por su empresa asociada en el otro Estado.

(1) Sobre esta y otras cuestiones contables, véase el informe "Pratiques Comptables en usage dans les Pays Membres de l'OCDE", efectuado por el Comité de Inversión Internacional y Empresas Multinacionales, y publicado por la OCDE en 1980. Este Informe, traducido al castellano, será publicado en breve por el Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Hacienda.

d) Se coincide en señalar un plazo para que el Estado que debe efectuar el ajuste lo realice. El Modelo no establece nada al respecto, quedando las partes interesadas en libertad, para su fijación o no al negociarse el Tratado bilateral. Si tal cosa se acuerda y el plazo transcurre sin que el ajuste se haya exigido por la empresa interesada, el Estado se libera de tal obligación, aunque tal proceder no evite la doble imposición económica. El plazo se cuenta desde el momento en que se haya producido la revisión inicial de los beneficios de la empresa situada en el otro Estado, pues éste es el hecho que determina la doble imposición si no se procede al ajuste correspondiente en el otro Estado.

Además del plazo, otros factores pueden impedir el ajuste correlativo; tal sería, por ejemplo, el caso de que los Estados Contratantes hubieran acordado que no existe tal obligación en caso de fraude, omisión voluntaria o negligencia.

3.3. El ap. 2 no trata de los "ajustes secundarios", es decir los que procede realizar para que la situación sea idéntica a la que se habría producido si las empresas hubieran actuado con arreglo al principio del "arm's length". El hecho de no tratarse en el artículo no impide que se hagan si se permite por la legislación interna de los Estados Contratantes. Los ajustes secundarios son una consecuencia del efecto de los ajustes primarios. Estos sólo afectan al contexto tributario. Su finalidad no es otra que la de fijar las verdaderas bases imponibles en cada uno de los Estados Contratantes para que se liquiden con realismo los impuestos. Por tal razón y aunque los ajustes primarios se hayan efectuado, la realidad económica de la operación subsiste entre las empresas asociadas, de modo que las cantidades que representan los beneficios ajustados se encuentran en la caja de la empresa receptora

de la renta. Los ajustes secundarios constituyen el medio adecuado para llegar a una situación consecuente y acorde con la realidad. Los problemas que se plantean son : a) la determinación de la clase de renta que implica este exceso de beneficios (diferencia entre el beneficio contable y el beneficio fiscal ajustado), es decir su identificación (v.gr. dividendos, intereses, cánones, etc) y b) los impuestos, distintos del de Sociedades, que inciden sobre tales transferencias.

3.4. Dispone, finalmente, el ap. 2 del artº 9 que para determinar los ajustes "se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las Autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario". Las "demás disposiciones" son las que delimitan los tipos de rentas que pueden existir en una determinada transferencia entre empresas asociadas: beneficios, dividendos, cánones, intereses, etc. Si las partes no estuvieran de acuerdo en la naturaleza e importe del ajuste, las Autoridades podrán consultarse. El Comité Fiscal de la OCDE reitera machaconamente el papel que el "procedimiento amistoso", regulado en el artº 25 del Modelo, juega en relación con los ajustes correlativos (1).

(1) -La 4ª Reunión de Inspectores de Impuestos sobre "Evasión y Fraude Fiscales" celebrada en París los días 23 a 25 de febrero de 1981, bajo los auspicios del Comité Fiscal de la OCDE, consideró al "procedimiento amistoso" como el medio idóneo para la resolución de los problemas de hecho que se suscitan con motivo de la aplicación de los ajustes correlativos. El resumen de tales reuniones ha sido recogido en un documento publicado por la Inspección Central (Inspección Nacional) del Ministerio de Hacienda, con el título : "Informe sobre la reunión de Inspectores de Tributos de la OCDE, en relación con los precios de transferencia". Madrid 1981.

A dicha reunión, el autor del presente libro presentó una comunicación titulada "Aspectos jurídicos del procedimiento amistoso", recogida en la publicación citada.

4. Los Convenios españoles de doble imposición contienen todos ellos un precepto dedicado a las empresas asociadas. Pero sólo los suscritos con Canadá, Checoslovaquia, Rumanía, Suecia y Polonia contienen un apartado 2 del tenor del equivalente del artº 9 del Modelo. Las especialidades de los Tratados son mínimas, por no decir nulas. En casi ninguno de ellos cabe resaltar detalles que supongan una modificación de los criterios generales.

Las modificaciones más significativas son las siguientes:

1ª) El Convenio con Marruecos circunscribe la participación de una empresa en otra, en la "dirección", o en el "capital" de ésta. Se omite la referencia al "control", sin duda para evitar una expresión tan genérica que no da idea adecuada de asociación empresarial. Un accionista, por el simple hecho de serlo, también participa o puede participar en el control o fiscalización de una Sociedad.

2ª) En relación con el ap. 1 - revisión de beneficios- los Convenios con Canadá (artº IX, ap. 3), Checoslovaquia (artº 9, ap. 3) y Rumanía (artº 9, ap. 3) establecen un plazo, superado el cual no procederá la rectificación de los beneficios. Dicho plazo coincide en todos los casos con el de prescripción establecida en la legislación nacional. En el caso de Canadá, además, e independientemente del plazo de prescripción, se niega tal posibilidad a un Estado "después del transcurso de cinco años desde el fin de aquel en el curso del cual los beneficios que habían sido objeto de rectificación hubieran sido realizados por una empresa de

-El Grupo de Trabajo nº 6 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, sobre "Tributación de las Empresas Multinacionales" ha asumido, en la actualidad, la tarea de analizar la eficacia del "procedimiento amistoso" en la resolución del problema de los ajustes correlativos derivados de la transferencia de precios entre empresas bancarias multinacionales. El "Business and Industry Advisory Committee" (BIAC) le asiste en la labor.

este Convenio." En el Protocolo de este mismo Convenio (ap. 1) se acuerda que un Estado Contratante no está obligado al ajuste en caso de fraude, omisión voluntaria o negligencia grave. La evitación de la doble imposición económica que conlleva al ajuste correlativo, quiebra en los casos en que se demuestra notoria mal fé en el contribuyente o negligencia grave en su comportamiento.

3ª) Sólo dos Convenios -Canadá y Rumanía- excluyen la posibilidad de que las Autoridades competentes se consulten entre sí para la determinación de los ajustes. Ello no implica que el contribuyente, en cualquier caso, no pueda acudir al "procedimiento amistoso" como medio de resolución de los problemas de hecho que derivan de la realización de los ajustes entre las Autoridades competentes. Por otra parte, y aunque aquí no se recoja, la comunicación directa entre tales Autoridades es corriente a nivel fáctico y jurídico.

TE 1936-2

"ESTUDIO ANALITICO DE LOS CONVENIOS
DE DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS POR
ESPAÑA, Y DE SUS DISPOSICIONES RE-
GLAMENTARIAS."



Director de la Tesis:
ILMO.SR DN. JOSE LUIS PEREZ DE AYALA
Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal.

Artículo 10

DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los dividendos es el beneficiario, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

3. El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las

partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que les atribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad industrial o comercial a través de un establecimiento permanente aquí situado o presta unos trabajos independientes por medio de una base fija aquí situada con los que la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 ó del artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado Contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, este otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que estos dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o la participación que generen los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un Impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente,

en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado (a) (*).

(a) Coincide básicamente con el artº 10 del Modelo de 1963. Las principales innovaciones del Modelo de 1977 afectan a lo siguiente: a) El apartado 2 introduce el concepto de "beneficiario efectivo". Además reduce el porcentaje de retención de la fuente, para el caso de matriz-filial del 10 al 5%, considerando que existe tal relación cuando una sociedad posee directamente al menos el 25% del capital social que paga los dividendos. b) El apartado 4 alude además del establecimiento permanente, a la base fija como supuesto que justifica, en su caso, la no aplicación de los ap. 1 y 2, es decir la tributación ilimitada en el país fuente. c) El apartado 5 excluye la "cifra relativa de dividendos, sin perjuicio de la tributación en la fuente cuando los dividendos se pagan a un residente de este Estado, o la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o base fija situados aquí.

(*) García de Vinuesa, C. "Los problemas fiscales de la Sociedad Anónima Europea", en "XX Semana de Estudios de Derecho Financiero". MUTualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1973, págs. 187 a 268.

- Cabello de Alba, R: "Régimen fiscal de las inversiones financieras (Sociedades "Holding", participaciones en el capital, préstamos, etc)", en "XX Semana..." op. cit. págs 479-496.

- Del Arco.L.: "la relación matriz filial : especial referencia al Derecho Fiscal Español", en "XX Semana.. op. cit págs 665-710. Del mismo autor : "Doble imposición internacional y Derecho Tributario español". Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid 1977. También: "Los Convenios para evitar la Doble Imposición y las hipótesis alternativas de inversión extranjera", en "Estudios de Doble Imposición Internacional". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979, págs 145-196.

1. Este artículo junto con las normas integradas en los arts 11 - Intereses - 12 - Cánones - se refiere a los rendimientos derivados de la utilización de un capital mobiliario. El artº 10 es el precepto más complejo por la diversidad de elementos que integran o se asimilan al concepto "dividendos", y por la dificultad de equiparar los términos y las figuras jurídicas utilizados o existentes en los diferentes ordenamientos nacionales. El sistema seguido en cada Estado para evitar la doble imposición económica de los dividendos, y, por consiguiente, la mayor o menos integración del Impuesto sobre Sociedades en el de la Renta de las Personas Físicas, y el régimen aplicable a los rendimientos derivados de la relación matriz-filial, sobre todo cuando las entidades implicadas en esta relación están situadas en Estados distintos, completan el cuadro de problemas que plantea el análisis y exégesis de este artículo.

La regulación de los dividendos en el Modelo de 1977, se basa en los siguientes criterios:

- a) delimitación del concepto (ap. 3);
- b) distribución de la potestad tributaria entre el Estado de la residencia del perceptor y el Estado de procedencia de la renta (ap. 1 y 2);
- c) reconocimiento en favor del Estado de la fuente de gravar , en todo caso, los beneficios de la sociedad con cargo a los que se pagan los dividendos (ap. 2, párrafo tercero);
- d) exclusión del régimen especial de gravamen en caso de incidencia de un establecimiento permanente o base fija (ap. 4); y
- e) no aceptación del régimen de "cifra relativa de dividendos". (ap. 5).

La fuente de los dividendos no se determina ni

se define, porque no cabe diferenciar, como en los intereses o cánones, entre dividendos "pagados por" y "procedentes de ". El artº 10, no admite una definición de fuente de dividendos, distintos del Estado en que reside la Entidad que los abona. Esta es la razón de la omisión en este artículo, de un apartado del tenor del ap. 5 del artº 11.

2. El ap. 3 del artº 10 contiene una definición de "dividendos" equivalente a la contenida en el Modelo de 1963. Más que definición se trata de una formulación descriptiva de las rentas o rendimientos a los que se atribuye tal carácter. La delimitación del concepto se efectúa con arreglo a criterios analíticos (positivo y negativo) y residuales.

2.1. "El término "dividendos" empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios". La formulación efectuada integra dos vertientes : una concreta y positiva, consistente en atribuir tal carácter a un tipo específico de rentas; y otra genérica, pero matizada negativamente, de excluir de tal categoría los rendimientos de los derechos de crédito.

2.1.1. Los supuestos enunciados presentan una característica común, consistente en que se trata de rendimientos que derivan de un capital mobiliario. Se trata de rentas basadas en aportaciones sometidas a riesgos de empresa, y vinculadas, inicialmente, a los beneficios empresariales distribuidos por las sociedades de capitales entre sus socios. Es una relación ejemplificativa comprensiva de los casos normalmente incluidos en las legislaciones de los Países Miembros de la OCDE.

a) La definición se refiere en primer término a las distribuciones derivadas de la participación en una sociedad anónima ("rendimientos de las acciones"), como caso más típico e indiscutible. La acción, representativa de una parte alícuota del capital de la sociedad anónima, confiere a su titular legítimo la condición de socio y le atribuye, como derechos económicos básicos, el de participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación (1). La percepción del dividendo, como derecho considerado en abstracto, no es renunciable, pues es consustancial a la esencia de la S.A. Como derecho concreto, sí puede ser objeto de renuncia. El derecho al dividendo que nace con la aprobación por la Junta general de la propuesta de distribución de beneficios, equivale a un derecho de crédito transferible, independientemente de la cualidad de socio. A estas distribuciones concretas es a las que se refiere el Modelo de 1977; la palabra "rendimientos" resalta el contenido económico y la efectividad de la percepción.

b) Los rendimientos de los "bonos de disfrute" es un concepto asimilado. Se trata de utilidades derivadas de títulos emitidos por las Sociedades y que facultan a participar en los beneficios de éstas sin ser créditos. Los "bonos de disfrute" otorgan derechos económicos pero no políticos, como es el derecho de voto (2). Tales títulos se emiten por la Sociedad en favor de los titulares de acciones ordinarias reeambolsadas, normalmente; como consecuencia de alguna de las circunstancias siguientes :

- reducción del capital excesivo mediante reembolso de las acciones por sorteo;

(1) cfr. artº 39, ap.1º de la Ley de Sociedades Anónimas española de 17 de julio de 1951.

(2) cfr. artº 39, último párrafo de la citada Ley.

- reembolso de acciones de sociedades concesionarias de servicios públicos que han de revertir gratuitamente a la Administración; y
- reducción de capital por causa de pérdidas.

c) Las "partes de minas" y las "partes de fundador", son, igualmente, títulos que otorgan derechos económicos pero que tampoco constituyen créditos. "Partes de fundador" es concepto amplio aplicable a los socios fundadores en sentido estricto, es decir a los que de forma simultánea o por convenio constituyen una S.A, y a los socios que promueven tal constitución pero en forma sucesiva. Generalmente, la legislación mercantil los equipara a efectos de las ventajas que pueden reservarse al constituir o promover una S.A.(1). Las remuneraciones pueden consistir en una participación limitada (temporal y cuantitativamente) en los beneficios netos, o en otros derechos o ventajas de carácter patrimonial (v.gr. concesión de exclusivas, suministro de materias primas, etc...). Se trata de una compensación al esfuerzo fundacional. Por ello, las ventajas concedidas en contraprestación de aportaciones al fondo social de dinero o de bienes que no sean dinero, o las reconocidas con ocasión de aumentos de capital no ostentan aquel carácter. Dado el sentido del artº 10 del Modelo, el supuesto al que parece circunscribirse es a la remuneración consistente en una participación en los beneficios netos de la sociedad. La legislación española ha proscrito las "acciones de fundador", pudiendo existir sólo "cédulas de fundador" si las ventajas se incorporan a títulos nominativos distintos de las acciones (2).

(1) cfr. artºs 12 y 30 de la Ley citada.

(2) cfr. artºs 12 y 33 de la Ley citada.

2.1.2. Tienen también la consideración de "dividendos" los rendimientos de "otros derechos", excepto los de crédito'. Se trate de una formulación genérica. En la frase "otros derechos" pueden encuadrarse amplias modalidades de participación en los beneficios de una sociedad. Lo que constituye un rasgo diferenciador esencial es la idea de riesgo empresarial; que se trate de una aportación sometida a los avatares de la empresa. Se excluyen, expresamente, los rendimientos derivados de derechos de crédito; éstos, es decir los "intereses", pueden ser proporcionales al beneficio de la empresa o variables, pero la idea de riesgo queda excluida "ab initio"; por tal razón no integran el concepto de "dividendos". Tampoco se consideran dividendos los intereses de obligaciones convertibles.

Entre los rendimientos de "otros derechos" pueden incluirse los beneficios repartibles entre los socios de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, las distribuciones de beneficios efectuados por las Sociedades Cooperativas, etc. La legislación española, en relación con la S.R.L., atribuye a los socios el derecho a participar en los beneficios en proporción a sus respectivas participaciones. Asimismo, la escritura fundacional de la Entidad puede expresar las compensaciones que, con cargo a los beneficios, han de recibir los socios por las eventuales prestaciones accesorias, distintas de las aportaciones de capital, efectuadas en favor de la Sociedad (1). Tales prestaciones pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer; por ejemplo, entrega de toda la particular producción para destinarla a la venta, cumplimiento de determinados encargos, etc. La remuneración en ningún caso puede serlo con cargo al capital de la Sociedad; ello entrañaría una devolución de aportaciones a los socios.

(1) cfr, respectivamente, artºs 29 y 10 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953.

2.2. De forma residual, el artº 10 asimila a los "dividendos", las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la Sociedad que los distribuye". Dos son los temas que se suscitan : el primero, relativo a la filosofía que inspira la norma; el segundo, vinculado a los conceptos substantivos integrados en el precepto. La OCDE justifica la apelación a la legislación interna por la imposibilidad de definir completa y exhaustivamente el concepto de dividendo. Las divergencias que subsisten en los Países Miembros entre la legislación sobre sociedades y la legislación fiscal avocan a tal solución. El handicap que, para la interpretación del Convenio, supone un reenvío a las legislaciones internas, cede ante las ventajas prácticas de tal postura.

Los conceptos integrados en el precepto son aquellos que, según las particularidades de su legislación, los Estados Contratantes han convenido incluir. Tal especificación no plantea problemas. El acuerdo de los negociadores atribuye el carácter de dividendo a las rentas o pagos que, según su particular punto de vista, tienen tal consideración. El problema se suscita cuando el Convenio incluye una cláusula residual del tenor expuesto, y las legislaciones internas no concuerdan en las rentas a las que se otorga aquel carácter. El procedimiento amistoso es un método adecuado para resolver los conflictos provocados por tal disparidad.

El análisis de la legislación española implica su exposición desde dos ángulos : el del Impuesto de Sociedades (concretamente las partidas no deducibles en la determinación de la base liquidable), y el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (delimita qué rendimientos tienen la consideración o se asimilan a los dividendos). La Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades no considera deducibles : "a) las cantidades destinadas a retribuir

directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación; b) las participaciones en beneficios por cualquier concepto distinto de la contraprestación de servicios personales.... incluso el de los partícipes en cuentas; c) las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus beneficios." (artº 14, letra a),b)c). El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, incluye entre los rendimientos del capital mobiliario : a) los dividendos, participaciones en los beneficios de sociedades y asociaciones, cualquier otra utilidad percibida de una entidad jurídica en virtud de la condición de socio, accionista o partícipe, y las cantidades entregadas a los socios con cargo a reservas, incluidas las procedentes de regularización que no sea objeto de capitalización; b) los rendimientos de cualquier clase de títulos jurídicos que estatutariamente faculden para participar en los beneficios por causa distinta de la remuneración del trabajo personal; c) la contraprestación obtenida, cualquiera que sea su denominación por los partícipes no gestores en cuentas en participación"(artº 54,ap.1,letras a),b) y e).

De estas normas se deduce que :

- se trata de rendimientos del capital mobiliario; se excluyen las remuneraciones de servicios personales;
- las notas básicas que configuran la renta son: la participación en beneficios trae, normalmente, causa de una aportación de capital,y el riesgo empresarial preside aquella participación;
- aun cuando las ventajas que dan derecho a una participación social no se otorgan más que a los accionistas, determinadas atribuciones en beneficio de personas no accionistas podrían considerarse dividendos, si las relaciones jurídicas entre aquéllas y la

sociedad se equiparan a una participación social, o si beneficiarios y accionistas están ligados por lazos íntimos (p.ej. relación de parentesco, grupo de sociedades).

El Modelo de la OCDE SE REMITE a la legislación de los Estados en que reside la sociedad que distribuye la renta. Tal formulación queda restringida si se considera que las rentas de otras participaciones sociales deben estar sujetas "al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones". Lo que no debe olvidarse es que se está en presencia de una renta del capital mobiliario, tipificada por la participación en el beneficio social.

2.3. Es criterio de la OCDE que las distribuciones de beneficio realizadas por sociedades de personas no tienen el carácter de dividendos, salvo que tales sociedades estén sujetas en el Estado en que radique su sede de dirección efectiva a un régimen fiscal análogo que se aplica a las Sociedades anónimas. Este era, hasta hace poco, el caso de España en donde la única diferenciación entre las sociedades de capitales y sociedades de personas (básicamente colectivas y comanditarias sin acciones) consistía en el tipo tributario aplicable (1). Estas sociedades, al tener personalidad jurídica propia, estaban sometidas a un impuesto sobre la renta, y el socio a un impuesto que gravaba el beneficio distribuido. Sin embargo, el único Convenio que consideró las distribuciones de beneficios hechos por las Sociedades de personas a sus socios, como dividendos, fué el suscrito con Alemania (artº 10, ap. 4).

En la actualidad, el régimen de transparencia fiscal establecido en la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las

(1) El artº 51 del Texto Refundido del Impuesto de Sociedades de 23 de diciembre de 1967, establecía un tipo general del 30%, salvo para Sociedades colectivas y comanditarias sin acciones a las que aplicaba el 25%.

Personas Físicas ha venido a clarificar, por lo menos en el ámbito interno, el tratamiento fiscal de las Sociedades de personas (1). Su artículo 12 - Imputación de rendimientos- ha sido desarrollado en el nuevo Reglamento del Impuesto de 1981. Por una parte, su artº 54, ap. 2, no considera como rendimiento de capital mobiliario, "la imputación de resultados a los socios o partícipes de las Sociedades a que se refieren los artºs 28 y 29 de este Reglamento" (letra b); por otra, el artº 28 establece un régimen obligatorio de transparencia fiscal : 1º) para las Sociedades de inversión mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las Sociedades de cartera y las Sociedades de mera tenencia de bienes si más del 50% del capital social pertenece a un grupo familiar; o más del 50% de tal capital pertenece a diez o menos socios, si ninguno de ellos es persona jurídica; y 2º) para las Entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en la que todos los socios sean profesionales de dicha actividad. El artº 29 permite que determinadas sociedades opten por el régimen de transparencia (2).

Desde el punto de vista de los Convenios de doble imposición y, salvo los casos en que expresamente se haya acordado (Tratado con Alemania), la cláusula residual contenida en la última proposición del ap. 3 del artº 10, no faculta a España a considerar como dividendos las distribuciones de beneficios efectuados por las sociedades de personas. Las normas internas se oponen a ello. De ahora en adelante los Convenios deberán plegarse al nuevo criterio le-

(1) La Ley 40/1977 de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, constituyó la primera avanzadilla en materia de transparencia fiscal. Concretamente su artº 38 puso fin a los abusos que a través de las Sociedades de Inversión mobiliaria no cotizadas en Bolsa se venían cometiendo.

(2) La Ley 61/78 del Impuesto de Sociedades se refiere a las Sociedades que tributen en régimen de transparencia en el artº 24-deducciones de la cuota.

gal, aunque nada impide que se pacte lo contrario. Por otra parte, la vigencia de las cláusulas convencionales que plasman un criterio distinto es incuestionable.

3. El régimen tributario de los "dividendos" se determina en los ap. 1 y 2 del artº 10. El ap. 1 establece, inicialmente, la potestad tributaria del Estado de residencia del perceptor de la renta. El ap. 2 atribuye, a su vez, potestad compartida al Estado de la fuente, es decir al Estado de donde proceden los rendimientos que retribuyen un capital previamente invertido. Tal solución en ningún momento ha sido cuestionada, pues los países exportadores de capital han reconocido tradicionalmente la facultad de gravar al Estado en que se ha efectuado la inversión.

La adopción del régimen de gravar limitadamente en la fuente y de forma integral en el país de residencia del beneficiario implica una duplicidad de carga fiscal que habría reducido la transferencia internacional de capitales, si no se hubieran arbitrado las medidas adecuadas para mitigar esta doble imposición jurídica. A ello tienden los métodos de exención o de imputación adoptados en el país de la residencia del perceptor de la renta (1).

El análisis del régimen tributario de los dividendos presenta especial dificultad. A la necesidad de evitar esta doble imposición, se une la de coordinar los sistemas tributarios de los Estados signatarios del Convenio para paliar la doble imposición económica que incide sobre tales rentas. Toda distribución de dividendos se efectúa previa detracción de una masa de beneficios, que a su vez, es objeto de imposición a nivel de la sociedad. La posible existencia de una relación de matriz-filial entre la sociedad perceptora del dividendo y la que la distribuye, incide asimismo, sobre

(1) Vid. más adelante Comentarios al artº 23 -Métodos para evitar la doble imposición.

el tema, aumentando su complejidad.

3.1. El Estado de la residencia del beneficiario ostenta, como se ha dicho, una facultad de gravamen integral, vinculada a la "obligación personal" de contribuir. Tal obligación deriva de la residencia en un territorio concreto, y es independiente del lugar donde se ha originado la renta y de la residencia del pagador. El ap. 1 del artº 10 del Modelo determina que "los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado". Las cuestiones que plantea la disposición son las siguientes:

a) De carácter subjetivo. El sujeto gravado es un residente -persona física o jurídica- de un Estado Contratante. Su residencia se determina según la legislación interna del Estado que ostenta la facultad de gravar la totalidad de las rentas de las que aquel es titular.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es este mismo Estado. el cual "puede someter a imposición " los dividendos procedentes del otro Estado. Al utilizar la expresión "puede someter", el ap. 1 excluye "ab initio" la facultad exclusiva de gravamen del Estado de residencia. Además, como Estado de residencia, debe evitar la doble imposición jurídica que se produzca a consecuencia del gravamen en el otro Estado. La tributación en el Estado de residencia se adecua a sus normas internas.

Una particularidad de esta renta es que el sujeto que la distribuye siempre es una entidad jurídica. El ap. 1 del artº 10 se refiere expresamente a "los dividendos pagados Por una sociedad". El mismo concepto de dividendo incorpora la idea de rendimiento derivado de una participación en el capital de una sociedad anónima. A veces, sin embargo, otras rentas merecen tal calificación v.gr. con-

traprestación obtenida por los partícipes no gestores en el contrato de cuentas en participación; pero, en tal caso, deben asimilarse fiscalmente a los rendimientos de las acciones.

b) De carácter objetivo. El ap. 1 del artº 10 no se refiere, como el artº 11, a dividendos "procedentes de"; alude a dividendos "pagados". La razón es que el artº 10 no admite una definición de fuente distinta del Estado en que reside la Entidad que los paga. El término "pagado" se utiliza en un sentido amplio, equivalente a ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del accionista del modo previsto en el contrato o por los usos de comercio.

El precepto se circunscribe a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado. Se excluyen los dividendos abonados por una sociedad residente de un tercer Estado, y los pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante que se abonen a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado Contratante (1).

3.2. El ap. 2 del artº 10, mediante una expresión adversativa ("sin embargo"), reconoce facultad compartida para gravar al Estado fuente. Pero esta facultad está condicionada por unas circunstancias, relativas : a) al sujeto perceptor de la renta; b) al rendimiento percibido (hecho y base imponibles); c) al límite impositivo y al procedimiento de su aplicación, y d) a la legislación interna del Estado de la fuente. Los condicionantes derivan pues, del propio texto convencional y de la legislación interna del Estado origen de las rentas.

(1) Este criterio concuerda con el seguido en la exégesis del artº 21 - Otras rentas.

3.2.1. Límites derivados del Convenio.

a) Las facultades tributarias del Estado fuente inciden sobre las rentas procedentes del mismo. El Modelo se refiere a tal hecho cuando dispone que "estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos". El adverbio "también" refleja la filosofía del precepto, plasmada en su configuración positiva. La facultad de gravar se considera que debe compartirse entre ambos Estados Contratantes. A la facultad indiscutible del Estado de residencia se añade la del Estado de la fuente. Dada la necesidad de que el Estado de residencia absorba el impuesto pagado en el otro Estado, el gravamen limitado en este Estado se subordina a que el perceptor de los dividendos sea "el beneficiario efectivo" de los mismos. Con tal identificación se tiende a evitar un uso incorrecto o abusivo del Convenio. La OCDE anota que la limitación de gravamen en el Estado fuente no se aplica cuando un intermediario, como un agente o mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, a menos que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado. La exigencia de que se trate del beneficiario efectivo excluye de la aplicación del Convenio a una persona que actúe a través de una Entidad jurídica, sólo para obtener las reducciones impositivas a las cuales aquélla, directamente, no habría tenido derecho.

Otro aspecto que ha sido destacado anteriormente referente a los dividendos, es que el Estado de la fuente es el en que "reside la Sociedad que paga" la renta. Dos observaciones cabe efectuar : que el concepto de dividendo se vincula a pagos efectuados por una sociedad; y que la residencia de ésta se determina según la legislación del Estado de la fuente. Al conectarse "pago" y "residencia" se elimina el problema de la localización de la fuente de la renta.

b) El condicionante objetivo del poder limitado del Estado fuente, alude a la determinación del hecho y de la base im-
ponibles. El hecho imponible es la percepción de dividendos, "stric-
tu sensu", o de rentas asimiladas a ellos.

La base imponible , equivale al "importe bruto de los dividendos". Importe bruto es cantidad íntegra, renta en la que no se han efectuado deducciones. La fijación de una base bruta como base liquidable se justifica por tratarse de un supuesto de obligación real de contribuir, derivado de un hecho económico: el pago y percepción de una renta.

c) Sobre el importe bruto de los dividendos se aplica el límite impositivo acordado por los Estados Contratantes. El Modelo propone como tipos máximos de retención en la fuente (" el impuesto así exigido no podrá exceder"):

- el 5%, en caso de relación matriz-filial
- el 15%, en todos los demás casos.

El análisis de esta disposición plantea una serie de cuestiones relativas a los presupuestos subjetivos de aplicación de la norma, y al carácter de los límites impositivos propuestos.

a') Presupuestos subjetivos. Se fija el límite del 5% del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posee, directamente, al menos el 25% del capital de la sociedad que los paga. Los casos de aplicación de la norma, los supuestos constitutivos de la relación matriz-filial, las razones que justifican un tratamiento fiscal especial, y las medidas adoptadas para reducir la imposición conjunta de los beneficios distribuidos dentro de un conjunto de sociedades, son las cuestiones que suscita la norma y que se analizan a continuación.

1º) Se establece un régimen fiscal especial para las distribuciones de beneficios efectuados entre matriz y filial, pero sólo cuando el beneficiario efectivo (matriz) es una sociedad de capitales, en sentido estricto. Se excluyen las Sociedades de personas porque sus características (escaso número de socios cuya actividad es fundamento de la actividad de la Sociedad, y escasa delimitación de sus perfiles jurídicos en relación con los socios) dificultan la armonización internacional de la figura, y porque, de hecho, su tratamiento fiscal se reconduce a un régimen de "transparencia" entre Sociedad y socios. No obstante, los Estados Contratantes pueden convenir la modificación de la letra a) del ap. 2 del artº 10, aplicando a tales sociedades el tipo reducido previsto para una Sociedad matriz. Tal es el caso de los Estados cuya legislación mercantil y fiscal reconoce plena personalidad y autonomía a las Sociedades personalistas. Los Convenios españoles suscritos con Japón, Portugal, Reino Unido y Rumanía contienen tal modificación.

Debe tenerse en cuenta que la exclusión que se propone y que, de hecho, siguen casi todos los Países Miembros de la OCDE, determina únicamente la aplicación de un tipo de retención más elevado (el 15%); pero no impide que las distribuciones de beneficios que efectúan las Sociedades de personas se consideren dividendos. La definición del concepto no es afectada por tal exclusión; ésta sólo incide en el mayor tipo de retención aplicable en la fuente.

2º) La relación matriz-filial se produce según el criterio de la OCDE, cuando una sociedad posee directamente al menos el 25 % del capital de la Sociedad que paga los dividendos. Las notas que tipifican la relación matriz-filial son por tanto: que entre ambas sociedades exista una vinculación económica, y que ésta se concrete en un porcentaje concreto.

- El artículo 10 hace referencia a la "pose-

sión" como supuesto o título jurídico que legitima la vinculación empresarial. Indudablemente deberá tratarse de una posesión en concepto de dueño (1). El beneficiario efectivo del dividendo debe ser la sociedad poseedora de la participación en el capital de la que lo abona.

- La participación de la matriz debe ser "directa". El artº 9 -Empresas asociadas- contempla supuestos asociativos más amplios, pues alude a participaciones directas o indirectas en el capital, en la dirección o en el control de una empresa. El artº 9, de filosofía y finalidad tributarias distintas, alude a sociedades matrices y filiales y a sociedades sometidas a un control común. El artº 10, trata de un supuesto asociativo, más limitado, caracterizado por la participación financiera directa de una sociedad en otra. Se prescinde de la posible integración económica (la empresa dominada funciona como una sucursal de la dominante) y orgánica (la entidad dominada no puede adoptar por sí misma decisiones que se opongan a la voluntad de la dominante). La participación financiera es la única que califica la relación empresarial. De hecho, en la práctica, las vinculaciones suelen ser integrales; pero la OCDE no exige más que la posesión de un porcentaje de capital.

- El porcentaje propuesto del 25%, es arbitrario. Los Estados Contratantes pueden convenir una participación inferior o superior. Un módulo inferior está justificado, por ejemplo en los casos en que el Estado de residencia de la matriz, conceda a ésta, según su legislación interna, una exención para los

(1) El artº 432 del Código Civil dispone que "la posesión en los bienes y derechos puede tenerse en uno de dos conceptos; o en el de dueño, o en el tenedor de la cosa o derecho para conservarlos y disfrutarlos, perteneciendo el dominio a otra persona".

dividendos correspondientes a una participación inferior al 25% en filial no residente. En la legislación española vigente este porcentaje es el que configura la relación matriz-filial. La Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades entiende que "existe vinculación entre dos Sociedades cuando participen directa o indirectamente al menos en el 25% en el capital social de otra..." (artº 16, Cinco). Se sirve de un cuadro jurídico más amplio incluyendo en él el supuesto de matriz-filial. El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, considera que existe relación matriz-filial, cuando "la primera participe directa o indirectamente, como mínimo, en el 25% del capital social de la segunda, o cuando, sin mediar dicha circunstancia, una entidad ejerza en otras funciones determinantes del poder de decidir". Por otra parte, España ha formulado una Reserva a la letra a) del ap. 2 del artº 10 del Modelo, relativa al porcentaje mínimo de participación. Este conjunto normativo exige efectuar las observaciones siguientes:

- a) la "Reserva" española carece de justificación en el momento actual, pues el porcentaje de participación propuesto por la OCDE, coincide con el exigido en la Ley interna;
- b) el carácter específico de la relación matriz-filial deriva no sólo de una vinculación financiera, sino de una integración más amplia, orgánica y funcional; por eso se alude a la participación directa o indirecta;
- c) la casi totalidad de los Convenios suscritos por España se ajustan al Modelo de la OCDE; desde una perspectiva fiscal, el Modelo favorece la posición española porque los supuestos de retención limitada al 5% son más restringidos, que los que resultarían si la relación matriz-filial se ajustase a nuestras normas internas.

El porcentaje de participación del 25 % es un parámetro "mínimo"; la OCDE lo expresa claramente : "posea directamen-

te al menos el 25% del capital".

- La matriz participa en el "capital" de la Sociedad que paga los dividendos. Las "reservas" no se toman en consideración ; el capital debe indicarse según el valor nominal total de las acciones, y no procede tener en cuenta las diferencias por distintas clases de acciones emitidas (ordinarias, privilegiadas, etc...) El capital se refiere, normalmente, al escriturado; pero puede llegar a incluir el importe de los préstamos u otras aportaciones (no constitutivas de capital) cuando las rentas procedentes de los mismos se consideren como dividendos por la Ley interna del Estado de residencia de la filial. Si no existe capital escriturado, según la legislación de Sociedades, se considera como tal, el total de las aportaciones que se computen a efecto de distribución de beneficios.

No alude el artículo 10 al tiempo de posesión previa de la participación en el capital de la filial. Sólo cuenta la situación presente. Para evitar abusos, los Convenios pueden incluir una cláusula del siguiente tenor: "a condición de que la participación no haya sido adquirida asencialmente para obtener el beneficio de esta disposición". La OCDE justifica la no exigencia de un plazo mínimo para evitar las investigaciones que privarían de flexibilidad aplicativa a la norma. Los Convenios con Japón, Portugal y Suecia exigen , sin embargo, un plazo mínimo.

En ocasiones , el concepto "capital" se sustituye por el criterio de l "derecho de voto". En tal caso lo que determina la relación matriz-filial no ea una participación financiera directa, sino una tal participación por el voto. En la legislación española el derecho de voto no puede ejercerse por el socio que se halla en mora en el pago de los dividendos pasivos ni por los titulares de "bonos de disfrute"; además, se declara ilícita

la creación de acciones de voto plural, es decir aquéllas que facultan para emitir un número de votos superior al valor nominal de las acciones poseídas (1). Sólo los Convenios con Japón y el Reino Unido hacen referencia al derecho citado.

3º) Las razones que justifican un tratamiento fiscal especial para la relación matriz-filial son las de evitar la cascada impositiva y facilitar las inversiones internacionales. No obstante la realización de este objetivo depende del régimen fiscal de los dividendos en el Estado de residencia de la Sociedad matriz.

En la esfera Interna, los efectos fiscales derivados de tal relación suelen concretarse en una exención total o parcial del dividendo percibido. También , en determinadas circunstancias, suele permitirse una declaración consolidada de beneficios, desapareciendo, a efectos fiscales, las fronteras jurídicas que separan a las empresas que integran un grupo económico. La legislación española admite una deducción de la cuota de un 100 %, cuando los dividendos procedan de una sociedad dominada, directa o indirectamente, en más de un 25% por la sociedad que los perciba y siempre que la dominación se mantenga de forma ininterrumpida durante el periodo de imposición (artº 24,dos,d). Sin embargo no existen ni disposiciones legales ni normas contables aplicables a la consolidación de balances u otros estados financieros (2). El Plan General Contable prevé la redacción de normas sobre consolidación, pero, por el momento, no se han publicado. El Instituto de Planificación Contable, encargado de tal publicación, espera que el Consejo de las Comunidades Euro-

(1) cfr. arts 38 y 39 de la Ley de S.A. de 17 de julio de 1951.

(2) El Real Decreto-Ley 15/77 de 25 de febrero sobre medidas fiscales y financieras admite la consolidación de los balances y cuentas de resultados de las Sociedades que forman el Grupo de Sociedades (cfr.artº 3,Uno).El Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos

peas apruebe el proyecto actual de 7ª Directriz; de esta forma, las normas redactadas por el Instituto se adaptarán a esta Directriz. La consolidación de balances está prevista sólomente a efectos fiscales, para calcular el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ciertos grupos de empresas, cuando éstas lo soliciten. Sin embargo tales normas son escasas e incompletas (1).

La esfera internacional, se caracteriza por el carácter nacionalista de los sistemas fiscales. El Estado de la matriz se resiste a dar un tratamiento de favor a los dividendos procedentes de la filial porque éstos no han sido gravados en su territorio. El Estado de la filial trata de gravar normalmente los dividendos que se remiten al Estado de la matriz, porque ésta escapa de su jurisdicción. Para el Comité Fiscal de la OCDE, la solución ideal, si los dividendos están exentos de gravamen a nivel de la matriz, consiste en la desaparición total de retención en la fuente; pero esta solución se rechaza de plano por los países importadores de capital. Otros países, en los que el Impuesto de Sociedades se exacciona por el sistema de doble tipo (tipo inferior para los dividendos distribuidos) claman por el contrario, por un tipo de retención mayor, superior al general del 15% propuesto. Esta mayor retención (lo que exceda del 15%) sería devuelta o, incluso, no se devengaría si se distribuyesen por la matriz los beneficios percibidos de la filial; de esta forma los dividendos, en manos del accionista, tributarían por impuesto personal evitándose el atesoramiento a nivel de la matriz y la obtención de un benefi-

de Sociedades. La Orden Ministerial de 13 de marzo de 1979, y la de 26 de marzo de 1980, complementan aquellas normas básicas. El Derecho Mercantil español, por el contrario, no contiene disposiciones referentes al Grupo de Empresas o de Sociedades.

(1) Cfr. la respuesta de España al Cuestionario del Grupo de Trabajo "ad hoc" sobre Normas Contables, del Comité de Asuntos Fiscales. Dicha respuesta se contiene en el libro "Investissement International et Entreprises Multinationales. Pratiques Comptables en usage dans les Pays Membres de l'OCDE" OCDE, París 1980, pág 182. Este Libro será próximamente publicado en castellano, por el Instituto de Planificación Contable.

cio fiscal (aplicación de un tipo inferior) indebido (1).

Para eviatar que los beneficios distribuidos en la Sociedad matriz soporten una imposición "en cascada" en relación con el Impuesto sobre Sociedades (a nivel de la filial, primero, y a nivel de la matriz, después), los Estados, en sus Convenios de Doble Imposición, pueden articular uno de los sistemas siguientes :

- exención con progresividad; el Estado de la matriz exime los dividendos percibidos de la filial sita en el otro Estado, pero computa tales dividendos para el cálculo del Impuesto debido por la matriz sobre el resto de su renta;

- imputación de impuestos suyacentes ("underlying taxes") : el Estado de la matriz imputa el impuesto percibido sobre el dividendo como tal, y el impuesto pagado por la filial sobre los beneficios distribuidos.

- Assimilación a la participación en una filial nacional : los dividendos provenientes de una filial se someten al mismo régimen, independientemente del Estado donde resida la filial.

Las dificultades aplicativas derivadas de los Convenios y sobre todo, el temor a fraudes fiscales, determina que normalmente los Estados traten de resolver la cuestión en el ámbito de su Ley interna.

b') Carácter de los límites impositivos propuestos. Se trata de topes máximos, y no de tipos tributarios.

(1) Una amplia exposición de estas cuestiones se contiene en el libro de Del Arco : "Doble Imposición Internacional.." op.cit págs 353 a 365.

Los Estados Contratantes pueden acordar un porcentaje mayor o menor que los propugnados por la OCDE, e incluso la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario. La limitación de tipo prevista en el ap. 2 se refiere únicamente a la imposición de los dividendos y no a la de los beneficios de la Sociedad que los paga. El Modelo se refiere a este desglose impositivo. El último párrafo del ap. 2 sentencia que "este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos".

En relación con el tipo de retención aplicable a la relación matriz-filial, España ha formulado una "Reserva" al Modelo. De hecho prácticamente todos los Convenios suscritos por nuestro país establecen un tipo del 10%. El carácter de país importador de capital e inversiones extranjeras se manifiesta claramente en este punto.

La limitación de gravamen en el Estado de la fuente es independiente de que en el Estado de residencia del beneficiario, los dividendos tributen o no. Se trata de una actitud unilateral ajena al tratamiento de la renta en el otro Estado.

d) La aplicación de los límites convenidos ("las Autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites") se efectúa mediante un procedimiento reglamentario tendente a tal fin. La coordinación de las potestades tributarias del Estado de la fuente y del Estado de la residencia conlleva que el contribuyente, tácitamente, puede optar por un sistema de reducción tributaria (a los tipos convenidos) o devolución de lo pagado excesivamente, en el Estado de la fuente. La imputación de lo pagado o la exención de las rentas en el Estado de la residencia completa el ciclo tributario. El Capítulo III. Sección 2ª de esta Tesis se dedica al Comen-

tario de las disposiciones reglamentarias dictadas en aplicación de los Convenios suscritos por España; aquí, se trata ampliamente del tema.

3.2.2. Límites derivados de la legislación del Estado de la fuente.

El apartado 2 del artº 10 permite el gravamen de los dividendos en el Estado de la fuente pero "según la legislación de este Estado". Un Convenio de Doble Imposición se limita a repartir soberanías tributarias sobre hechos imponible establecidos por las leyes nacionales. No supone creación de obligaciones tributarias no reconocidas en estas leyes. Los elementos que integran y conforman la relación jurídica tributaria (hecho imponible, sujeto pasivo, etc) son los establecidos por las normas de cada Estado. Lo mismo acontece con el procedimiento de gestión. La OCDE precisa que el Estado de la fuente podrá exigir el impuesto mediante retención o por medio de declaración.

a) Según la legislación española vigente, la tributación de los dividendos es incuestionable. La Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades someten a tributar los rendimientos del capital (1).

b) El sometimiento a gravamen por obligación real está reconocido en las leyes españolas. La Ley 44/78 y la Ley 61/78 estructuran la obligación de contribuir en base a un doble sistema : personal (para los residentes) y real (para los no residentes). El artº 7º d) de la Ley de Sociedades considera obtenidos en España,

(1) Ley 44/78 artºs 3º y 15; y la Ley 61/78, artº 3º; y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, artºs 6º y 54.

"los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España". El artº 19, letra a) del Reglamento del IRPF de 1981, considera renta obtenida en España : c) "los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por Entidades residentes en España, públicas o provadas, y las demás participaciones en beneficios de las indicadas Entidades"(1).

c) La base sujeta a tributar la constituye el importe íntegro de los dividendos abonados al beneficiario. Otra cuestión es la determinación de la base liquidable o beneficios con cargo a los cuales se distribuyen aquéllos. Los temas de la doble imposición económica y los sistemas de integración de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas se analizan posteriormente.

El importe íntegro de los rendimientos de los valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes de España o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente aquí, o de las participaciones en beneficios de tales entidades, constituyen la base imponible sujeta a tributar en la fuente, en concepto de dividendo (2).

Un problema suscitado por la Ley de Sociedades de 1968 y por el Reglamento del IRPF de 1981, se refiere al cálculo de la base imponible de los rendimientos obtenidos en España, cuando se aplique el sistema de "cifra relativa de dividendos". El hecho de que el artº 19 h) del citado Reglamento alude sólo a perso-

(1) Pueden confrontarse también los artºs 4º y 7º de la Ley 44/78; y los artºs 4º, 6º y 7º de la Ley 61/78.

(2)cfr. artº 7º d) de la Ley 61/78; y el artº 46 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981.

nas físicas, plantea el interrogante de si el régimen de "cifra relativa" (presumiblemente aplicable a dividendos e intereses de obligaciones) es sólo aplicable a éstas, o si, al no estar reglamentado en el Impuesto de Sociedades, también rige para éstas, pues el beneficiario puede ser una persona física o una entidad jurídica. De hecho, el problema se plantea sólo en los Convenios suscritos con Canadá, Reino Unido y Suecia que son los únicos que prevén tal gravamen relativo (1). En el Convenio con Brasil se reconoce el gravamen, unilateralmente, en favor de este país.

d) La aplicación del tipo limitado de retención en la fuente a los dividendos distribuidos, determina el importe de la cuota tributaria. Esta puede minorarse por las exenciones que el Estado de la fuente conceda. El reconocimiento de tal exención en el Estado de la residencia es potestativo de éste. En la actualidad, y dada la filosofía tributaria que ha inspirado nuestras leyes sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, queda excluida, a pesar de las cláusulas contenidas en algunos Convenios españoles (Canadá, Dinamarca, Finlandia, Japón, Noruega y Suecia), la posibilidad de exigir de los Tesoros de los otros Estados contratantes la imputación de los impuestos no pagados en relación con los dividendos. La supresión, a nivel interno, de todo tipo de exenciones, elimina de raíz tal posibilidad. La futura publicación de las Leyes reguladoras de las Instituciones de Inversión Colectiva, incluso de las Asociaciones y Uniones de empresas, a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 61/78, puede hacer renacer tal posibilidad.

(1) Véase más adelante el punto 6 de este Comentario.

Las personas físicas extranjeras perceptoras de dividendos de fuente española sólo tendrán derecho a la imputación de impuestos no pagados , en los supuestos comprendidos en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 61/78, y siempre que el Convenio reconozca y admita tal imputación (1).

e) El procedimiento de gestión del impuesto no es afectado por la existencia de un Convenio. La OCDE admite que el Estado exija el tributo mediante retención o por declaración. En la actualidad, en España predomina el primer sistema (2). El retenedor debe aplicar el límite convencional; la reducción debe instrumentarse en los formularios que, establecidos por tal fin, figuran como anexos de las disposiciones reglamentarias (Ordenes Ministeriales) dictadas en desarrollo de los Convenios. En defecto de tal retención reducida, procede solicitar la devolución del exceso (3).

4. Una cuestión de difícil solución es la denominada "doble imposición económica de los dividendos". El dividendo es renta de un capital mobiliario; se caracteriza porque implica previa detracción de una masa de beneficios obtenidos por una entidad, y con cargo a los cuales se distribuye. El gravamen de es-

(1) Esta Disposición Transitoria limita el plazo de disfrute de cualquier beneficio fiscal concedido en relación con el Impuesto de Sociedades o con el Impuesto sobre las Rentas del Capital a un plazo de 5 años, en total. Un plazo de 10 años, desde la entrada en vigor de esta Ley, se concede en relación con las Sociedades dedicadas a la adquisición de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo a que se refiere el artº 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, modificada por el Real Decreto Ley 15/1877 de 25 de febrero. Véanse, más adelante, los Comentarios al artº 23-Métodos para evitar la Doble Imposición.

(2) cfr. artº 32 de la Ley 61/78; Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero; Orden Ministerial de 26 de febrero de 1979; Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de febrero de 1979; y Orden de 11 de diciembre de 1979.

(3) Estos extremos se desarrollan al comentar las disposiciones

tos beneficios a nivel de la sociedad, y de los dividendos a nivel del accionista es lo que provoca tal doble imposición. El artº 10, ap. 2, último párrafo del Modelo dispone : "este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos". El problema se plantea en las esferas interna e internacional, y tanto si el perceptor del dividendo es una persona física como una entidad jurídica, matriz o no de la Sociedad que lo distribuye. La dificultad de coordinación de los distintos sistemas nacionales en cuanto a la integración de los Impuestos de Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, es lo que ha provocado tensiones y forcejeos a la hora de negociar los Convenios de Doble Imposición. Mientras unos sistemas son marcadamente nacionalistas, otros, por vía convencional tratan de extender más allá de sus fronteras las soluciones utilizadas por las leyes internas para evitar tal doble imposición. Se trata, por otra parte, de un tema sobre el que se ha escrito mucho y respecto del cual no existe una opinión unánime (1).

reglamentarias dictadas en aplicación de los artºs 10, 11 y 12 de los Convenios (Cap. III Sección 2ª de esta Tesis).

(1) vid. "Informe de la Comisión Carter", en Economía Financiera Española, nº 26-27. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1964; págs 119-197.

-Gota, A.: "Doble imposición económica de los dividendos", en Hacienda Pública Española nº 2. Madrid 1970; págs 33-50.

-Arco, L.: "Doble imposición económica de dividendos" en Hacienda Pública Española, nºs 24-25; Madrid 1973; págs 235-306.

-Docal, José R. "Niveles internacionales de imposición sobre Sociedades" en Hacienda Pública Española, Nº 24-25. Madrid 1973, págs 195-242.

-Fernandez, M.: "Problemas que plantea la aplicación de los artºs 58 y 59 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades después de la publicación del Decreto-Ley de 17 de abril de 1975", en Crónica Tributaria, nº 17/1976, págs. 63-70.

-De Juan, J.L.: "La doble imposición económica en los dividendos intersociales : una aclaración", en Crónica Tributaria, nº 21/77, págs. 53-56.

.../...

4.1. El problema de la doble imposición económica de los dividendos ha sido tratado distintamente según el enfoque dado a la integración del Impuesto de Sociedades en el de la Renta de las Personas Físicas.

4.1.1.

a) Sistema clásico, tradicional o de doble imposición integral. No atenúa la doble imposición. Se caracteriza porque en el Impuesto sobre Sociedades sólo existe un tipo de gravamen; en el Impuesto sobre la Renta, los dividendos son gravados por el impuesto personal igual que las demás rentas percibidas. Ambos tributos son independientes y no se integran. (Austria, Estados Unidos, Luxemburgo, Nueva Zelanda y Portugal).

b) Sistemas que suponen una reducción o alivio parcial de la doble imposición . Se basan:

- Cosciani, C.: "La integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el que grava a los socios : la reforma italiana con el crédito del impuesto total", *En Hacienda Pública Española*, nº 52/1978. págs. 17/32.

- Kaldor, N.: "Efectos económicos de los sistemas alternativos del Impuesto sobre Sociedades", en *Hacienda Pública Española*, nº 62 Madrid 1980; págs 287-296.

- Segrelles, J.: "International aspects in Corporate Tax integration and the need for new international tax rules". (International Tax Program paper, Harvard Law School. 1980) Este documento será traducido al castellano y publicado por el Instituto de Estudios Fiscales.

- El Comité Fiscal de la OCDE, a través de su Grupo de Trabajo nº 2, ha confeccionado recientemente un Inventario de las Disposiciones del Impuesto sobre Sociedades aplicable en los Países Miembros de la OCDE, en relación con el tema más amplio de la "Fiscalidad y Formación de Capital" (Ref. DAF/CFA, 81/10. Parte I- Junio 1981).

- en una deducción parcial o total de los dividendos abonados por las sociedades bajo ciertas condiciones (Finlandia, Suecia);

- en la aplicación de un doble tipo, siendo el menor el correspondiente a los beneficios distribuidos (Australia, Alemania);

- en la aplicación de tipos tributarios diferenciados más un crédito de impuesto acordado cualquiera que sea la imposición aplicable a la sociedad (Japón) (1);

- en el reconocimiento de un crédito de impuesto cualquiera que sea la imposición de la Sociedad (Bélgica y Canadá) (1); o

- en el reconocimiento de un crédito parcial para el impuesto sobre los dividendos recibidos (Dinamarca, Francia, Irlanda, Italia y Reino Unido).

c) Alemania es el único país que evita completamente la doble imposición mediante un sistema de crédito total de impuesto.

4.1.2. El Cuadro que se acompaña, ilustra el funcionamiento de los diferentes sistemas aludidos, en el caso de un dividendo bruto de 100 unidades abonado a un accionista, persona física residente.

(1) El crédito de impuesto no se devuelve al contribuyente si su importe es superior al del impuesto correspondiente al ejercicio.

4.2. Si el beneficiario es una Entidad jurídica la doble imposición económica, aun produciéndose, presenta perfiles menos complejos. Tal fenómeno se admite en los ordenamientos jurídicos con menor resistencia que cuando en la relación interviene una persona física. El trato de los dividendos depende del sistema de alivio de la doble imposición que se aplique. Si opera en la Sociedad distribuidora (no se gravan los beneficios distribuidos), la beneficiaria deberá tributar plenamente por el dividendo percibido. Si, por el contrario, aquella entidad quedó sometida plenamente al Impuesto sobre Sociedades, es la beneficiaria la que tiene derecho a un crédito de impuesto o a cualquier otra medida de exoneración o alivio fiscal.

Para el caso de relación matriz-filial, la cuestión se simplifica, pues el reconocimiento de tal necesidad es incuestionable. Los efectos fiscales de esta relación suelen concretarse en una exención total o parcial del dividendo percibido, y, a veces, en una declaración consolidada de beneficios, desapareciendo, a efectos fiscales, la frontera jurídica que separa a las distintas empresas que integran un grupo económico (1).

4.3. Al entrar en juego dos soberanías tributarias el tema adquiere una dimensión distinta pues a la dificultad objetiva del problema, se une el distinto enfoque que del mismo tienen los Estados interesados.

El Comité Fiscal de la OCDE ha examinado si las particularidades fiscales de los Países Miembros justifican soluciones distintas de las contenidas en el Modelo. Diferencia varios supuestos y manifiesta lo siguiente:

(1) vid. Del Arco, L. "Doble imposición internacional y Derecho tributario español" Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid 1977, págs 354.

4.3.1. Dividendos distribuidos a personas físicas, residentes del otro Estado.

a) Estados con sistema clásico (sin atenuación de la doble imposición económica). La doble imposición no debe ser evitada en el plano internacional si subsiste en el interno. Además el nivel de Impuesto de Sociedades no debe influir en el tipo máximo (15%) de retención en el Estado fuente.

b) Estados que aplican doble tipo en el Impuesto de Sociedades (más alto, al beneficio no distribuido). Ninguno de los Estados ha obtenido en los Convenios el derecho de retener un impuesto superior al 15%. Si así fuera, la parte de retención que sobrepase este porcentaje no se imputará en el impuesto debido por el accionista en el Estado en que reside. La discriminación que supone este impuesto compensatorio determina su no aceptación en las negociaciones bilaterales.

c) Estados que imputan una parte del Impuesto de Sociedades al impuesto del accionista. El Derecho interno de estos Estados no aplica el crédito de impuesto en el plano internacional, y éste se reserva a los residentes y sólo a los dividendos de fuente nacional. En Convenios recientes, algunos Estados (Reino Unido y Francia) han extendido el beneficio del crédito fiscal a los residentes de otros Estados.

4.3.2. Dividendos distribuidos a las Sociedades.

a) Sociedades que ostentan la titularidad de menos del 25% del capital de la Sociedad que paga el dividendo. Es aplicable lo dicho a propósito de las personas físicas.

b) Relación matriz-filial. La incidencia de los sistemas de imposición de sociedades, en el régimen aplicable a los dividendos pagados por la filial, es el siguiente:

1º) Sistema clásico en el Estado de la filial. A este supuesto es al que más se adecuan las normas tipo contenidas en el Modelo; es decir, cuando a los beneficios distribuidos no se aplica ningún beneficio fiscal ni a nivel de la sociedad ni del accionista salvo para evitar la imposición en cascada de los dividendos intersocietarios.

2º) Sistema de doble tipo en el Estado de la filial. Dado el tipo menor que incide sobre los beneficios distribuidos, la mayoría de estos Estados han conseguido tipos de retención del 10%, y del 15% y hasta superiores.

3º) Sistema de imputación en el Estado de la filial. El tema más problemático es si el crédito de impuesto debe reconocerse directamente a las matrices o a los accionistas de estas Sociedades residentes del otro Estado. Si los beneficios se gravan al mismo tipo, el Estado donde radica la filial debe limitar su retención al tope propuesto en el Modelo (5%).

5. La incidencia del establecimiento permanente en el régimen fiscal de los dividendos se determina en el ap. 4 del artº 10 del Modelo. Se excluye la "vis atractiva" del establecimiento. El artículo no establece, como señalan los Comentarios de la OCDE, "que los dividendos que recibe un residente de un Estado Contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción legal, atribuirse, aun ficticiamente,

al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en este último Estado, de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal caso". En virtud del principio de "vinculación efectiva" se atribuyen al establecimiento los ingresos que obtenga por el desarrollo de su actividad y además los productos por participaciones que formen parte de su activo, o, de una u otra manera, estén efectivamente vinculados a él (1). Se trata de la aplicación del sistema de "contabilidad separada" que preside el tratamiento del establecimiento permanente, y que consiste en el cálculo de los beneficios del establecimiento como si éste fuera una empresa distinta. Las consecuencias que se derivan son : la inaplicación del régimen específico de tributación de los dividendos (tributación limitada en la fuente, y posteriormente en residencia) (2) y su posible gravamen como beneficios empresariales. Por tal razón el ap. 4 se remite a los artículos 7 ó 14, según que el percceptor del dividendo realice una actividad industrial o comercial (artº 7), o profesional (artº 14). Requisito ineludible es que "la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente" al establecimiento situado en tal Estado. La norma contenida en el ap. 4 del artº 10, debe, pues, interpretarse conjuntamente con la contenida en el ap. 7 del artº 7. Este apartado al otorgar preferencia aplicativa a artículos relativos a determinadas rentas (en este caso, al artº 10 -Dividendos) reduce su ámbito a las rentas de carácter industrial y comercial no encuadradas en categorías de rentas reguladas en otros artículos. Pero además, y por mor del ap. 4 del

(1) cfr. artºs 7 y 10. El artº 7 grava los beneficios del establecimiento "solo en la medida que puedan atribuirse a este establecimiento"(ap. 1, segunda proposición). Ello implica el reconocimiento de una pseudo-personalidad tributaria de esta instalación.

(2) El ap. 4 alude a este hecho con la siguiente frase : "las disposiciones de los ap. 1 y 2 no se aplican"...

artº 10, se aplica también a los dividendos derivados de participaciones vinculadas efectivamente a un establecimiento permanente situado en el mismo Estado. Tales dividendos no se convierten en beneficio comercial o industrial, sino que es la legislación interna del Estado donde radica el establecimiento la que determina el régimen fiscal aplicable; es decir, si han de gravarse teniendo en cuenta las disposiciones del Convenio, separadamente, o como beneficios industriales o comerciales.

El ap. 4 del artº 10 exige para su aplicación, que la entidad que abona los dividendos y la que los percibe sean residentes de cada uno de los Estados Contratantes, y que ésta tenga el establecimiento en el otro Estado. Los dividendos pagados por una Entidad a otra residentes ambas de un mismo Estado aunque la beneficiaria tenga un establecimiento en el otro Estado, no se rijen por el artº 10, sino por el artº 21. Según éste, el dividendo forma parte de la renta neta del establecimiento permanente.

El ap. 4 equipara al establecimiento la base fija que un profesional pueda tener en uno de los Estados y por medio de la cual realice su actividad. Lo dicho respecto del establecimiento es aplicable, "mutatis mutandis", a este caso. De aquí la remisión al artº 14. Este es el que regula los denominados "Trabajos independientes".

6. El ap. 5 del artº 10, excluye la imposición extraterritorial de los dividendos. La dicción legal es clara: el Estado de la fuente no puede gravar los dividendos distribuidos por la entidad residente del otro Estado, ni los beneficios no distribuidos por ésta, aunque ambas rentas (dividendos y beneficios no distribuidos) procedan, en todo o en parte, de aquel otro Estado.

La imposibilidad de gravar extraterritorialmente los dividendos implica la exclusión del sistema de "cifra relativa", de honda raigambre en el ordenamiento jurídico español. Tal sistema fa-

culta a un Estado a gravar los dividendos pagados por sus Sociedades residentes y las distribuciones de beneficios procedentes del mismo, pero efectuados por Sociedades residentes del otro Estado. El sistema de "cifra relativa" plantea, no obstante, el problema de la dificultad de su aplicación, ya que ni el accionista puede ser gravado (por ser residente del otro país) , ni se conoce el montante del dividendo percibido por cada socio. Se trata de un gravamen de empresa que recae sobre el propio establecimiento.

Los criterios de la CCDE en esta materia son taxativos. Pueden resumirse así:

- a) no imposición extraterritorial de los dividendos y, consiguientemente exclusión del sistema de cifra relativa;
- b) posibilidad de gravar los dividendos distribuidos por la sociedad residente de otro Estado, si el beneficiario reside, a su vez, en el Estado de donde donde proceden originariamente las rentas;
- c) posibilidad de gravar los dividendos distribuidos por la sociedad residente del otro Estado, si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o base fija sidos en el Estados fuente. En este caso se trata de la aplicación del ap. 4 del artº 10, es decir del principio de "vinculación efectiva" de la renta -dividendos- a tales instalaciones; y
- d) no imposición extraterritorial de los beneficios no distribuidos por la Sociedad residente del otro Estado, y procedentes del Estado fuente.

La tributación de los dividendos o de los beneficios no distribuidos en los casos a) y d) supone la extensión extraterritorial de la soberanía tributaria del país de la fuente. El gravamen de este Estado en los casos b) y c) no implica tal extensión, porque en el supuesto b) existe un vínculo personal derivado de la residen-

cia en este Estado del perceptor; y en el c) lo que justifica la tributación, es la situación del establecimiento y la aplicación de los principios de contabilidad separada y vinculación efectiva de las rentas a él afectas.

Precisan los Comentarios de la OCDE que el ap. 5 del artº 10 no tiene como efecto impedir que cualquiera de los Estados Contratantes someta a imposición en la fuente los dividendos distribuidos por Sociedades extranjeras pero que son percibidos en su territorio. El criterio que entra en juego, en esta ocasión, es el de la obligación real de contribuir derivado de la operación material de pago y subsiguiente percepción. Lo que el Modelo pretende evitar es que el Estado de la fuente de los beneficios grave los dividendos o el beneficio no distribuido cuando dicho gravamen pretende justificarse tan sólo por el origen de dicho beneficio. Si el gravamen se fundamenta en el hecho de la mera percepción, el beneficiario (residente del mismo Estado que la Sociedad que los distribuye) puede conseguir la exención o reembolso de la retención en la fuente, conforme a lo establecido en el artº 21. Este artículo se basa en el principio de la residencia.

España, fiel seguidora del Modelo, opuso en su día una "Reserva" al apartado comentado. La legislación fiscal preveía la imposición de los establecimientos permanentes en España de las sociedades extranjeras en las mismas condiciones que las sociedades nacionales. La Reforma Fiscal de 1964, aun suprimiendo el sistema de cifra relativa de negocios para gravar las sociedades con actividades en varios países (1), mantuvo dicho régimen para el gravamen de los intereses, dividendos y retribuciones de los Consejeros de Administración de empresas residentes en el extran-

(1) cfr. artº 73, ap. 3 de la Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario.

jero que actuasen en España. El Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 1967, en sus arts 4 y 23 recogía, asimismo, tal posibilidad, precisando a qué órgano correspondía la determinación de la base imponible.

La Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades, en su artº 7, letra d) considera rendimientos producidos en España los de valores mobiliarios emitidos por Sociedades residentes en España o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente aquí. Esta norma admite diversas interpretaciones, pero inclina a pensar que el sistema de cifra relativa se mantiene en relación con los dividendos (también para intereses). Esta tesis la confirma el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, el cual en el artº 19, letra h) considera renta obtenida en territorio español, la parte del rendimiento total equivalente a la proporción en que se encuentra el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto del capital mundial de la sociedad extranjera que opere en España a través de tal establecimiento. El sistema legal se completa con la declaración de no sujeción de los rendimientos abonados a personas no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, si las prestaciones por las que se abonan los rendimientos están directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero (1). La cuestión más difícil que plantean las nuevas normas españolas, es la del método a seguir para la determinación de los rendimientos obtenidos en España, cuando entre los accionistas de empresas extranjeras con establecimiento permanente aquí, existan entidades jurídicas. El futuro Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sin duda alguna, deberá aportar solucio-

(1) Este era, asimismo, el criterio del artº 5, ap. 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 1967.

nes adecuadas.

Sólo los Convenios de Doble Imposición suscritos con Brasil, Canadá, Reino Unido y Suecia mantienen la cifra relativa de dividendos. En los demás casos, la firma del Convenio ha supuesto dejación, por parte española, de su soberanía fiscal.

7. Los Convenios españoles de Doble Imposición se ajustan, en general, al Modelo de la OCDE, pero presentan una serie de particularidades de acuerdo con el tratamiento fiscal de los dividendos transferidos de uno a otro Estado. Las características del sistema interno, en relación con la doble imposición económica de esta renta, y la aplicación o no a las inversiones extranjeras del régimen establecido para la transferencias internas contribuyen a modelar el artículo.

7.1. La definición del término no presenta discordancias notables con la contenida en el Modelo de 1977. Sólo el Convenio con Alemania, lo amplía al comprender en él los rendimientos obtenidos por un cuenta partícipe (no participante en el capital de la empresa), las distribuciones de beneficios hechos por las sociedades de personas a sus socios y las rentas de los certificados de los fondos de inversión (artº 10, ap. 4 última proposición). La exigencia de que el cuenta partícipe no participe en el capital de la empresa, caracteriza la renta percibida como pura del capital, excluyendo los riesgos de empresa. Las distribuciones de las sociedades de personas se consideran como dividendo por estar sujetas las sociedades de personas, en ambos Estados, a un régimen fiscal similar al de las Sociedades anónimas.

El Convenio con Bélgica incluye también la remuneración de las aportaciones efectuadas por los socios a las sociedades de personas belgas. Dicha remuneración se califica "renta de capital

invertido", y se somete al mismo régimen fiscal que los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas (artº 10 ap. 3, párrafo segundo). El precepto concuerda con la norma contenida en el artº 11, ap. 4, a), en cuya virtud se excluyen del ámbito de aplicación de los intereses, "los asimilados a dividendos en virtud del artº 10, ap. 3, párrafo 2". El suscrito con los Países Bajos aplica el artº 10 a la venta de los bonos de obligaciones con derecho a participar en los beneficios (Protocolo VII. Ad. al artº 10). En el Convenio con Portugal, las reservas incorporadas al capital social (artº 10, ap. 3, párrafo segundo), y en el Rumanía, "las rentas distribuidas a sus socios por las sociedades mixtas rumanas" (artº 10, ap. 3, último punto) se consideran dividendos. Los Tratados con el Reino Unido y con Polonia son los más sintéticos; ambos se remiten genéricamente a la legislación del Estado que distribuye la renta. Cualquier concepto asimilado a un dividendo se trata legalmente como tal. El Convenio con los Países Bajos no excluye expresamente los rendimientos de los "derechos de crédito". Sin embargo, no por esto deben integrarse tales rentas; el espíritu y la redacción del artº 11 - Intereses - excluyen tal posibilidad.

Restrictivos son los Tratados con Checoslovaquia y Japón. El primero no menciona los rendimientos de las "partes de fundador"; el segundo, excluye las "partes de minas".

7.2. El régimen tributario de los dividendos ofrece particularidades en relación con el tratamiento de la doble imposición económica, en general, y en el caso de matriz-filial, en particular.

7.2.1. Los países con los que España tiene suscrito Convenio de doble imposición pertenecen a uno u otro de los siste-

mas enunciados : tradicional, de doble tipo y de crédito de impuesto. Debe tenerse en cuenta, que España integrada en el sistema tradicional o clásico, ha modificado su filosofía tributaria y ya no puede conceptuarse estrictamente como tal. Por otra parte, alguno de los Estados con los que en fecha lejana se suscribió Convenio, han adoptado modernamente un sistema distinto del que regía en el momento de la negociación del Tratado. Por tratarse de un Comentario de los Convenios vigentes y por ser éstos los Textos que, de hecho y de Derecho, regulan las relaciones fiscales entre ambos países, el análisis que sigue se ciñe a la interpretación estricta de los mismos. Pero las modificaciones apuntadas exigen, sin duda, la revisión de los textos actuales. Por último, se hace notar que sólo los Convenios negociados con países que siguen el sistema de crédito fiscal y que han ampliado tal beneficio a los residentes de España (Francia y Reino Unido), han incorporado normas específicas y, ciertamente, complejas.

El método de exposición es el del análisis separado del régimen general y del que afecta a matrices y filiales. En ambos casos se considera la posición del inversor extranjero en España y del español en el extranjero.

7.2.2. Régimen general

Sólo los Convenios suscritos con Francia y el Reino Unido contienen cláusulas que suscitan dudas interpretativas. Sin embargo, su complejidad afecta, básicamente, a la determinación del régimen fiscal del inversor español en tales países. Analizaré, no obstante, los dos siguientes supuestos :

a) Inversión extranjera en España. El Convenio hispano-francés reconoce la facultad de España para gravar los dividendos procedentes de su territorio. Este gravamen es independiente del

que afecta a tal inversor en Francia, como residente de este país, y del que recae en España sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan tales dividendos. El tipo impositivo es del 15% y la base el importe bruto de los dividendos (artº 10,aps.1 y 2,b).

El Tratado con el Reino Unido contiene normas idénticas a las apuntadas. También en este caso, el tope de retención es del 15% del importe bruto de los dividendos (artº 10,ap.1,b).

Desde el punto de vista del inversor extranjero, el coste fiscal de su inversión depende del régimen tributario aplicado en España, y del trato que reciba en Francia y en el Reino Unido el beneficio procedente de España. En el caso de Francia, sus residentes gozan de un crédito fiscal equivalente en general, al impuesto exigido en España (artº25, ap. 2 b). El mismo criterio se sigue en el Reino Unido (artº 24, ap. 1 a). La imputación de impuestos no pagados es, asimismo, otro factor que entra en juego (1).

El siguiente Cuadro ilustra lo expuesto:

PAISES SUPUESTOS	FRANCIA	REINO UNIDO
Beneficio obtenido	100	100
Impuesto de Sociedades español	33%	33%
Base de retención	67	67
Impuesto retenido en fuente (España al 15%)	-10,05	-10,05
Beneficio neto transferido	56,95	56,95
Crédito fiscal concedido	10,05	10,05

(1) Véase más adelante el Comentario al artículo 23 -"Métodos para evitar la doble imposición."

b) Inversión española en el extranjero. Este supuesto se refiere al trato fiscal que reciben en España las rentas de fuente extranjera. Dicho régimen viene afectado por los siguientes factores:

1º) Porcentajes de retención en la fuente y del impuesto que grava los beneficios con cargo a los que se distribuye el dividendo. La cuantía del Impuesto de Sociedades varía según las reglas que determinan el beneficio tributable, las desgravaciones e incentivos fiscales, etc..., y según el tipo impositivo aplicable en cada país. En Francia es del 50% ; en el Reino Unido del 52%. La retención en la fuente, en ambos casos, para dividendos percibidos por un residente de España es del 15% (artº 10,ap.2,b) del Convenio con Francia, y artº 10, ap.2 b) del Convenio con el Reino Unido.

2º) Reconocimiento por el Fisco de origen de un crédito fiscal. El Convenio con Francia concede este crédito ("avoir fiscal") a los residentes de España. El artº 10,ap.3 establece lo siguiente:

- atribución de tal derecho a las personas físicas en igualdad de condiciones que si el dividendo fuese distribuido a un residente de Francia (artº 10, ap.3,a); el crédito equivale al 50% del dividendo neto percibido;
- exigencia de que el beneficiario incluya el crédito en la base bruta que sirve para la aplicación del impuesto español (artº 10,ap.3,b);
- atribución de tal derecho a las personas jurídicas (otras que las matrices) y con la misma exigencia que en el caso anterior (artº 10,ap.3,c);
- consideración económica del importe del "avoir fiscal", como dividendo (artº 10 ap.3 d).

El Convenio con el Reino Unido reconoce, también, el derecho al crédito fiscal al accionista residente de España. Sin embargo, una particularidad de este Convenio, que puede inducir a confusión, es la variedad de regímenes establecidos en los ap. 2 y 3 del artº 10 para dividendos de fuente inglesa. Tal alternativa obedece a una cautela, propia del carácter pragmático británico, que prevé la hipotética aplicación en el Reino Unido del sistema tradicional de doble imposición integral. A tal cautela corresponde el ap. 2; el ap. 3 es el que se aplica realmente por corresponder al actual sistema impositivo inglés (vigente desde abril de 1977)(1). El artº 10 del Convenio se estructura en base a los siguientes criterios:

- atribución del crédito fiscal a accionistas residentes de España, beneficiarios efectivos de la renta; en medida equivalente al crédito que habría disfrutado una persona física residente del Reino Unido que hubiera percibido dichos dividendos (artº 10, ap. 3, b). En la actualidad este criterio equivale a 3/7 del dividendo neto percibido; antes era de 35/65;
- tributación del crédito fiscal más el dividendo en el Reino Unido, a un tipo de retención en la fuente del 15% (artº 10, ap. 3, a)ii);
- no tributación en la fuente (Reino Unido) de los dividendos cuando el beneficiario no tenga derecho al crédito fiscal (artº 10, ap. 3, a,iii); esto sucede en caso de relación matrix-filial (artº 10, ap. 3, c);
- devolución del exceso de crédito cuando éste exceda de la deuda tributaria en el Reino Unido (artº 10, ap. 3, b) última proposición).

3º) Naturaleza atribuida por la legislación española al impuesto extranjero. Este se adiciona al beneficio neto recibido del extranjero para calcular la base imponible del impuesto sobre

(1)vid. Del Arco, L.: "Comentarios al Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición", en Hacienda Pública Española, nº44/1977, págs 221-237.

la renta. En el caso de los Convenios que se comentan, se exige que se incluya el crédito (éste es parte del impuesto de Sociedades previo), en la base bruta que sirve para la aplicación del impuesto español.

4º) Método aplicado en España para evitar la doble imposición. En los casos de Francia y Reino Unido es el de imputación ordinaria (1).

5º) Desgravación aplicable en España en el impuesto español por razón de dividendos extranjeros. De acuerdo con las normas contenidas en la Ley 61/78 del Impuesto de Sociedades, los dividendos procedentes del extranjero no dan derecho a ningún tipo de desgravación (artº 24, Seis b). El Convenio con el Reino Unido, no obstante, dispone en el artº 14, ap. 2, b) que "cuando en los beneficios de una sociedad residente de España se incluyan dividendos de una sociedad residente del Reino Unido, la primera sociedad tiene derecho a la misma deducción que se habría aplicado si ambas sociedades hubieran sido residentes de España". La misma cláusula se contiene en los Convenios con Bélgica, Canadá, Finlandia, Rumanía, Suecia y Suiza (2). Esta norma del Convenio exige pues, la aplicación de lo dispuesto en el artº 24, Uno, de la Ley 61/78, según el cual: "cuando entre los ingresos del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en los beneficios de otras sociedades, se deducirá el 50% de la cantidad que resulte de aplicar al importe de los dividendos o participaciones el tipo medio efectivo de gravamen que se haya aplicado a la Sociedad que reparte los dividen-

(1) cfr. artº 25, ap. 1 b) del Convenio con Francia; y artº 24, ap. 2, a) del Convenio con el Reino Unido.

(2) cfr. artºs 23, ap.4, del Convenio con Bélgica; XXIII ap. 3.b) del Convenio con Canadá; 23, ap. 4 del Convenio con Finlandia, pero sólo en favor de la sociedad residente de España; XXV ap. 2 b) del Convenio con Rumanía; XXIV, ap.6 del Convenio con Suecia; y 23 ap. 4, del Convenio con Suiza.

dos o participaciones".

La Ley 44/78 exige, para la deducción del 15% de los dividendos percibidos por personas físicas, que se haya tributado efectivamente, sin reducción a ni bonificación alguna, por el impuesto de Sociedades. El Nuevo Reglamento del Impuesto de 1981, no considera tales, las deducciones de la cuota que sean consecuencia de impuestos satisfechos por la Sociedad en el extranjero o que se deriven de lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble imposición (artº 127, ap.1 1,a). Pero en ninguno de los Convenios se contempla esta desgravación, pues el Reglamento es de fecha muy reciente.

El Cuadro recoge, en números, lo expuesto:

PAISES		
SUPUESTO: CASO GENERAL	FRANCIA	REINO UNIDO
1. Beneficio obtenido en Francia y Reino Unido.	100	100
2. Impuesto de Sociedades sobre Sociedad que distribuye (en %)	50	52
3. Beneficios a distribuir	50	48
4. Crédito fiscal (50% y 3/7, respectivamente).	25	20,57
5. Beneficio sometido a retención.	75	68,57
6. Retención (15% en Francia y Reino Unido).	-11,25	-10,28
7. Beneficio transferido a España.	63,75	58,29
8. Retención (+)	11,25	10,25
9. Base imponible	75	68,57
10. Imposición Sociedades español : 33%	24,75	22,62
11. Retención (-)	-11,25	-10,28
12. Desgravación (50%) (-)	-	-11,31
13. Impuesto de Sociedades español a ingresar.	13,50	1,03
14. Beneficio final neto de impuestos (7 - 13)	50,25	57,26

El ejemplo se ciñe a una entidad jurídica, por la facilidad de determinar el tipo impositivo aplicable en el impuesto español sobre la renta . Por otra parte la desgravación de los dividendos sólo opera cuando el accionista es una Sociedad.

7.2.3. Matriz-filial

a) Los Convenios españoles tratan de distinta forma esta relación. No existe unanimidad ni en cuanto al porcentaje determinante de tal vinculación, ni en cuanto al tipo de gravamen a retener en la fuente (pais de la filial). Los Tratados suscritos con Alemania, Checoslovaquia, Finlandia, Francia, Japón, Rumanía, Suiza y Marruecos fijan el primer porcentaje en un 25%. Los negociados con Austria, Dinamarca, Noruega, Portugal y Suecia lo establecen en un 50%. Casos específicos son los Países Bajos y el Reino Unido; en el primero, el porcentaje de participación es del 50% o del 25% siempre que por los menos otra sociedad residente en el Estado de la matriz posea también un 25% o más del mismo capital; en el Convenio con el Reino Unido se rebaja a un 10%. Dichos porcentajes toman como parámetro básico el capital de la sociedad filial, salvo los casos de Japón y del Reino Unido que consideran "el capital con derecho a voto de la Sociedad" que abona los dividendos (Japón) , o "el derecho al voto de la Sociedad que paga los dividendos" (Reino Unido).

Solo los Tratados con Austria, Japón, Portugal y Suecia exigen un plazo de tenencia de las acciones a partes sociales anterior a la fecha de distribución del dividendo: seis meses en el caso de Japón; un año en los demás supuestos.

Los Tratados con Bélgica, Brasil, Canadá, Italia, y Polonia se reconocen un régimen especial para los dividendos distribuidos por la filial a su matriz. No especifican cuándo existe tal relación. Sin embargo, el Convenio con Brasil, en virtud del

principio de no discriminación, admite que si se reduce el impuesto retenido en la fuente en este país sobre los dividendos abonados a un residente de un tercer país no iberoamericano, poseedor al menos del 25% del capital con derecho a voto de la Sociedad residente del Brasil, se concederá igual reducción en el impuesto sobre los dividendos pagados a un residente de España que se encuentre en las mismas condiciones (Protocolo punto 3, Ad./ artº 10, ap. 2).

b) El porcentaje de retención concedido al país de residencia de la filial es de un 10%. En los Convenios con Checoslovaquia y Polonia se reduce a un 5%. En el de los Países Bajos se fija, alternativamente, en un 5% o un 10%, según que la sociedad distribuidora sea holandesa o española; no obstante, el impuesto español sobre los dividendos no excederá del 5% del importe bruto de los dividendos, si a la sociedad que los recibe no se le exige el Impuesto de Sociedades en los Países Bajos por los mismos dividendos (Protocolo VII. Ad. al artº 10); éste será el supuesto usual dada la legislación holandesa en la materia.

Caso específico es el de Alemania, justificado por el sistema de doble tipo de imposición de los beneficios sociales vigente en el momento de la firma del Convenio (1966). Alemania, a partir de 1977, combina los efectos económicos de un sistema de doble tipo y de un sistema de imputación. El beneficio destinado a reservas se gravaba al 51%, hoy al 50%; el distribuido como dividendo tributaba al 15% y hoy al 36%. Además los accionistas de una sociedad alemana residentes de otro país (personas físicas y sociedades) tienen, actualmente, un derecho a un crédito de impuesto de 9/16 del dividendo percibido de la sociedad, de suerte que el Impuesto sobre Sociedades soportado por los beneficios distribuidos a tales accionistas se imputa totalmente en su impuesto sobre la renta. Si el impuesto es inferior al crédito, se reembolsa la diferencia al accio-

nista. El Convenio vigente de 1966, prevé que la interposición de una matriz en la relación sociedad-accionista puede conculcar la Ley aprovechando un tipo reducido, sin que se produzca la tributación a nivel del socio, por haber atesorado la matriz los dividendos previamente distribuidos gravados a un tipo inferior. Este temor determinó la inserción del ap. 3 del artº 10. Como la diferencia era entonces de más de 20 unidades (51 menos 15) y hoy puede llegar a tal importe (56 menos 36), la retención en la fuente alemana, por dividendos distribuidos por una filial a una matriz española, puede alcanzar el 25%; en otro caso, se limita al 15%.

c) Los Convenios que regulan la relación matriz-filial, siguen, en general, las directrices de la OCDE, excluyendo de tal régimen a las sociedades de personas. Constituyen una excepción los Tratados suscritos con Japón, Portugal, Reino Unido y Rumanía. El Convenio con Alemania ofrece, también, unas especialidades:

- las distribuciones efectuadas por las sociedades de personas a sus socios, se comprenden en el término "dividendos (artº 10, ap.4);
- las sociedades de personas se excluyen del régimen especial de retención en la fuente aplicado a matrices y filiales (artº 10, ap. 2,a); pero, por otra parte, el Convenio, al determinar cómo evita la República Federal la doble imposición, asimila las distribuciones efectuadas por una sociedad de personas a las de las filiales (artº 23, ap. 1 a)bb).

La exclusión de las Sociedades de personas del régimen de filiales es independiente de considerar o no como dividendos sus distribuciones de beneficios. Tal exclusión afecta

sólo al tipo de retención aplicable en la fuente.

d) La distribución de dividendos de la filial a la matriz se somete a un régimen tributario distinto, según que la filial resida en España o en el extranjero. Siguiendo el esquema trazado en el punto 7.2.2. anterior se pueden diferenciar los dos siguientes supuestos :

1º) Inversión extranjera en España. En este caso la matriz reside en el extranjero y la filial en España. El Estado de la fuente (España) se limita a aplicar el tipo limitado de retención correspondiente de acuerdo con lo convenido con el otro Estado. Este tendrá que evitar la doble imposición económica de acuerdo con los criterios que inspiren su sistema tributario. Alguno de los Convenios suscritos por España contienen normas específicas. Por razones sistemáticas, se excluyen en el artículo de los "Métodos para evitar la doble imposición". Los criterios que inspiran nuestros Tratados son los siguientes:

- Asimilación de los dividendos españoles a dividendos nacionales, declarándolos exentos de gravamen en el Estado de residencia de la matriz: Finlandia (artº 24, ap.4). Este apartado ha sido incluido con posterioridad a la negociación del Convenio de 15 de noviembre de 1967, y en virtud de un Canje de Notas de 18 y 24 de agosto de 1970 Suecia (artº XXIV, ap.3) concede igual exención, pero sin perjuicio de las cautelas que determinan tal concesión (1).
- Asimilación de los dividendos españoles a extranjeros, pero sólo en el caso de relación matriz extranjera-filial española : Alemania (artº 23, ap. 1 a) aa).

(1) Vid. Comentario al artº 23 del Modelo de la OCDE.

En los supuestos , en que el Estado de la residencia de la matriz no grava los dividendos de la filial, el crédito fiscal por el impuesto retenido en la fuente (en España) no podrá aplicarse, pues esta renta no está sujeta a imposición en tales Estados. Se imputa el crédito fiscal si en el país de residencia la "renta puede someterse a imposición"(1)

- Imputación del impuesto subyacente ("underlying tax credit"); es decir el que afecta a los beneficios de los que se distribuye el dividendo. Los Convenios con Japón (artº 23,1), y del Reino Unido (artº 24,1,b) conceden un crédito fiscal por el Impuesto de Sociedades español subyacente en el dividendo distribuido.

El Cuadro ilustra lo dicho :

PAISES SUPUESTOS	Los que tienen suscrito Convenio con España.
Beneficio obtenido	100
33% Impuesto de Sociedades español	- 33
Base de retención	67
10% Retención en España	6,7 (1)
Beneficio neto transferido	60,3
Crédito fiscal	6,7 (2)
(1) Los Convenios con Checoslovaquia y Polonia fijan un 5%.	
(2) El Reino Unido y Japón conceden el "underlying tax credit".	

2º) Inversión española en el extranjero.

Matriz residente de España y filial en el extranjero . El Estado

(1) cfr. artº 23 , ap. 2 última proposición del Convenio con Finlandia , y artº XXIV, ap. 1, b) segundo párrafo, del Convenio con Suecia.

fuente retiene el impuesto sobre los dividendos a los tipos convenidos, y España, país de residencia de la Entidad perceptora, mitiga la doble imposición según el sistema acordado en cada caso y que se concreta en el artículo relativo a los "Métodos para evitar la doble imposición". Generalmente, se adopta el de imputación ordinaria, es decir hasta el límite del propio impuesto español. La Ley 61/78 no contiene normas aplicables a los dividendos procedentes del extranjero. Pero en algunos Convenios españoles (Bélgica, Canadá, Reino Unido, Rumania, Suecia y Suiza) se equiparan los dividendos de las filiales residentes de estos países a los de sociedades españolas (1). Admitida tal asimilación, la desgravación efectuada en España, equivaldrá al 100 % de los dividendos percibidos. La Ley española exige que la dominación se mantenga ininterrumpidamente durante el periodo de imposición (artº 24, Dos, d) de la Ley 61/78).

El régimen fiscal de las matrices españolas se completa con las normas contenidas en los Convenios que, concediendo un crédito fiscal a los no residentes, éste no se extiende, sin embargo, a las matrices españolas. El Convenio con Francia, modificado en este punto por el "Acuerdo Complementario de 6 de diciembre de 1977", dispone que las matrices españolas no pueden beneficiarse del "crédito fiscal" que, en su caso, corresponda a las personas físicas y demás entidades jurídicas residentes en España (artº 10, ap. 3, c). El Convenio con el Reino Unido opta por la misma solución, pero con las siguientes variantes:

- la exclusión del derecho al crédito fiscal se produce cuando una entidad o varias, directa o indirectamente, posean más del 10% del derecho al voto de la sociedad que paga los dividendos;

(1) cfr. artº 23, ap. del Convenio con Bélgica; artº XXIII, ap. 3 b) del Convenio con Canadá; artº XXV, ap. 2 b) del suscrito con Rumanía; artº 24, ap. 2 b), con el Reino Unido; artº XXIV ap. 6 del Convenio hispano-sueco, y artº 23 ap. 4 del Convenio con Suiza.

- el dividendo percibido en España no queda sometido a retención en el Reino Unido(artº 10,ap.3,a)iii); por ello no puede imputarse, inicialmente, nada por tal concepto;
- sin embargo, como el "Advanced Corporation tax" inglés (imputable a la sociedad y no al accionista) puede considerarse económicamente como un impuesto a cuenta del accionista, el Convenio ha optado por conceder en tal caso, un crédito ficticio equivalente a 15/85 del importe del dividendo (artº 24, ap. 2.c).

El Cuadro recoge el régimen de tributación de una matriz española con filial residente en Francia y en el Reino Unido. Debe advertirse que los factores que inciden en dicho régimen son los analizados en el punto 7.2.2.,b) anterior, a propósito del "Régimen general". Se recogen las especialidades que afectan a las matrices españolas.

PAISES			
SUPUESTOS		FRANCIA	REINO UNIDO
Matriz española. Filial Extranjera			
1.Beneficios obtenidos en Francia y Reino Unido		100	100
2.Impuestos de Sociedades sobre la sociedad que distribuye		50	52
3.Beneficio a distribuir		50	48
4.Crédito fiscal.		-	-
5.Beneficio sometido a retención.		50	48
6.10% Retención en fuente(Francia)		5	-
7.Beneficio transferido a España.		45	48
8.+ Retención (real o ficticia)		5	8,47(1)
9.Base imponible.		50	56,47
10.Impuesto de Sociedades español(33%)		16,50	18,63
11.Retención.		- 5	- 8,47
12.Desgravación (100%)		-	-18,63(2)
13. Impuesto de Sociedades español a ingresar		11,50	-
14.Beneficio final neto de impuestos (7 - 13)		33,50	48
(1) 15/85 de 48 = 8,47			
(2) Desgravación del 100% (artº 24,ap.2b) del Convenio y artº 24, Dos d) de la Ley 61/78.			

e) Otra norma especial del Convenio con el Reino Unido es la del artº 10,ap.6. Se refiere a lo que, en la terminología de este país, se denomina "dividend stripping" y corresponde al sistema clásico de tributación de dividendos, vigente hasta abril de 1973. Actualmente, y aún rigiendo un régimen de imputación, la oportunidad de la cláusula subsiste en el contexto internacional cuando los residentes de otro país (en este caso España) tienen reconocido en el Tratado un crédito de impuesto total o parcial (1).El ap. 6 dispone que la posibilidad de acogerse al régimen de las matrices y filiales, depende de que los beneficios con cargo a los que se pague al dividendo se hayan generado durante un periodo de doce meses en el que la posesión de dicha participación se haya mantenido en la matriz. Se trata de evitar que el porcentaje del 10%(tipifica la relación matriz-filial) se adquiriera en el momento del pago del dividendo y para beneficiarse de un tipo de retención reducido. El precepto cede ante la adquisición "por razones de buena fe comercial"!!..

7.3. Otros principios que configuran el régimen fiscal de los dividendos, son :

a) Reconocimiento de la necesidad de regular de mutuo acuerdo, la aplicación de los límites establecidos en el artículo. Esta declaración alude al procedimiento reglamentario que las Autoridades competentes establecen, y que se concreta en la reducción impositiva de la fuente, o, en su defecto, en la devolución del impuesto exigido en exceso. Los Convenios con Austria, Checoslovaquia, Dinamarca, Finlandia, Italia, Japón, Noruega, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza y Polonia, contienen tal declaración. El Convenio con los Países Bajos fija un plazo máximo de dos años para la devolución del impuesto exigido en ~~dis~~conformidad con el artº

(1)La legislación "anti-dividen stripping"se contiene en la Ley interna del Reino Unido ("Section 22 and 23 Finance Act 1973",y "Sections 281 and 476 Income and Corporations Taxes Act").

10 (Protocolo VI A. a los arts 10, 11 y 12).

b) Aceptación de la incidencia del establecimiento permanente en el régimen fiscal de los dividendos. Todos los Convenios aceptan el principio de la "vinculación efectiva" al establecimiento de las participaciones que generan los dividendos. Aquella determina la inaplicación del régimen de tributación limitada en la fuente; y la posibilidad de gravar los dividendos así generados de forma limitada. Además los Convenios con Canadá, Checoslovaquia, Italia, Rumanía y Polonia equiparan la base fija al establecimiento permanente.

c) Exclusión del régimen de "cifra relativa de dividendos". Constituyen una excepción los Convenios con Brasil, Canadá, Reino Unido y Suecia. El Tratado con Brasil establece la posibilidad de gravar extraterritorialmente los dividendos cuando una sociedad residente de España tuviera un establecimiento permanente en aquel país. Las limitaciones que se establecen a esta concesión, unilateral por parte española, es que el impuesto no exceda del 15% del importe bruto de los dividendos del establecimiento, deducido el Impuesto sobre Sociedades relativo a los beneficios, y que sólo se aplique cuando éstos sean transferidos al exterior (artº 10, ap. 5).

En el Convenio con Canadá tal posibilidad es recíproca: en Canadá, se gravan las Sociedades españolas con establecimiento permanente aquí, con el Impuesto suplementario sobre sociedades distintas de las canadienses; en España, se retienen en la fuente los beneficios distribuidos por Sociedades canadienses con establecimiento permanente en España. En ambos casos, el impuesto no puede exceder del 15% (artº X, ap. 6 a) y b). El Convenio con el Reino Unido admite, reciprocamente, tal gravamen. "No obstante" haberse excluido el régimen de "cifra relativa" se admite la re-

tención en la fuente a un tipo máximo del 15% sobre los beneficios distribuidos por la Sociedad extranjera y atribuible al establecimiento sito en el otro Estado (artº 10, ap. 7, segunda proposición).

En el Convenio con Suecia se concede el gravamen extraterritorial de los dividendos sólo a España, en relación con los establecimientos que una empresa sueca tuviese en España. En este caso, las referencias a los artºs 4 y 23 del Decreto 3357/1967, de 23 de diciembre, han de entenderse sustituidas por el artº 7º, letra d) de la Ley 61/78, y el artº 19, letra h) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981 (artº X, ap.5 segundo párrafo).

El Convenio con Francia no sólo excluye el sistema de "cifra relativa" sino que explicita qué disposiciones no pueden aplicarse en el ámbito internacional, aunque sí lo sean en el ámbito interno. De esta forma se enerva la vigencia del artº 115, quintuplicado, del Código General de Impuestos francés, y el artº 4º, ap.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital español. La observación hecha al tratar del Convenio hispanosueco es válida aquí.

Artículo 11
=====

INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses" empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado Contratante ejerce en el otro Estado Contratante, del que proceden los

.../...

intereses, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el crédito que genera los intereses esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artº 7 o del artº 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los intereses o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante , teniendo en cuenta las demás disposiciones

.../...

del presente Convenio. (a) (*).

(a) El artículo concuerda casi íntegramente con el del Modelo de 1963. Las modificaciones más relevantes del Modelo de 1977 son las siguientes : a) en el ap. 2 se introduce el concepto de beneficiario; b) en el ap. 3 se abandona el criterio de remisión a la legislación del Estado de la fuente para definir de forma residual y genérica los "intereses"; asimismo se introducen ligeras variantes conceptuales; las penalizaciones por mora se excluyen expresamente del concepto; c) en el ap. 4 se da entrada a la base fija como elemento económico con entidad suficiente para vincular el crédito que genera los intereses.

(*) Vid. Artilles, D. "Bonificaciones fiscales en favor de los préstamos procedentes del extranjero", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1973; págs 711 a 726.

- Cerezo, M: "Doble imposición internacional e inversiones financieras". En XX Semana... op.cit. págs. 853 a 872.

- De Juan, J.L. : "Ponencia General sobre las relaciones fiscales internacionales en el Derecho Fiscal español". En XX Semana... op. cit., págs. 324 a 441.

- Pastor, L.: "El marco jurídico-fiscal de las relaciones financieras internacionales", en Crónica Tributaria nº 31. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979. págs. 123 a 132.

- Desde un punto de vista más general y en relación con la imposición indirecta que incide sobre los préstamos internacionales, Olivares, I.: "El ámbito territorial de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la Doble Imposición Internacional", en Estudios de Doble Imposición Internacional. Instituto de Estudios Fiscales. M. de Hcienda. Madrid 1974. págs. 349 a 375, y De Juan J.L. "Historia de una confusión": la imposición indirecta en los préstamos internacionales". en Crónica Tributaria nº 32 .Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1980, págs 95 a 102.

1. Este artículo junto con las normas integradas en los artículos 10 - dividendos - y 12 - cánones - abarca los rendimientos derivados de la utilización de un capital mobiliario. El artículo 11 - Intereses - ofrece complejidad menor que el referente a los dividendos y una más fácil delimitación que el relativo a los cánones. Se trata, por otra parte, de una renta que, según los casos, puede ser considerada "pura de capital" o de "empresa" dada la posición del perceptor en el ámbito mercantil. La simple colocación de un capital conlleva la primera calificación. Si existe una organización empresarial que realice gastos para la obtención de la renta, este hecho implica su consideración como renta mixta o de empresa.

La regulación de esta renta se centra en los siguientes criterios:

- a) delimitación del concepto de intereses (ap.3);
- b) distribución de la potestad tributaria entre el país de la residencia del perceptor y el Estado de procedencia de la renta (ap. 1 y 2);
- c) determinación del origen de la renta, como medio ineludible de atribución de la soberanía tributaria al Estado fuente de aquélla (ap. 5);
- d) exclusión del régimen especial de gravamen en el caso de incidencia de establecimiento permanente o base fija, (ap. 4), o si se alternan las condiciones ideales de libre concurrencia en la obtención de los intereses (ap. 6).

2. El ap. 3 del artº 11, en relación con igual apartado del Modelo de 1963, establece una alteración importante re-

ferente a la definición del término "intereses". La remisión contenida en el texto de 1963 a la "legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses", para definirlos de modo residual, ha desaparecido en el Modelo de 1977. En éste la definición cubre la casi totalidad de rentas que pueden considerarse "intereses", y además evita las dudas que se suscitan al modificar la legislación del Estado con arreglo a la cual se ha definido la renta.

Se delimita el concepto con arreglo a criterios positivos (genérico y específico) y negativos . Cualquier supuesto no comprendido en la definición se excluye del término "intereses".

2.1.

a)"El término "intereses", empleado en el presente artículo, significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación de los beneficios del deudor". Se trata de una primera delimitación del concepto, positiva y genéricamente. Que el término "intereses" sea empleado "en el presente artículo" no implica que sólo sea válido en el ámbito de éste. En cualquier precepto que se haga uso de él, el término tendrá la amplitud y significado que le atribuye el artº 11.

El concepto se asimila a los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza. Una cuestión que se suscita es si la palabra "crédito" constituye la prestación de una de las partes como consecuencia de un contrato cuyo objeto es la colocación de un capital, o si tiene un significado más amplio equivalente a posición acreedora en un negocio jurídico.(1). Aun cuando "crédito" es termino genérico que pueda dar lugar a una interpretación extensiva, el precepto, por su propio contexto parece referirse, exclu-

(1) cfr. artº 1922 del Código Civil Español.

sivamente, a los negocios jurídicos que tienen por causa la imposición de capitales. "Rendimientos de créditos de cualquier naturaleza" equivale a contraprestación, cualquiera que sea su denominación, procedente de capitales colocados en créditos públicos o privados, y de la titularidad de cuentas en toda clase de instituciones financieras. Se incluyen los depósitos en dinero y las fiancias en numerario.

La existencia o no de una "garantía hipotecaria" no afecta al concepto. Los intereses de préstamos hipotecarios entran en la categoría de rentas del capital mobiliario, a pesar de la posición contraria, de algunas legislaciones (1).

La participación o no en el beneficio del deudor, tampoco supone la descalificación del concepto, salvo si tal participación es contraprestación de un riesgo empresarial. El contrato debe revestir, en todo caso, el carácter de un préstamo con intereses, aunque, de hecho, exista aquella participación. El riesgo empresarial, desvirtúa la calificación de la contraprestación como "interés" y la equipada a "beneficio empresarial" o a "dividendo". Según este criterio, la contraprestación obtenida por un partícipe no gestor en un contrato de cuentas en participación no puede calificarse, como interés (2). La descalificación de una renta mobiliaria como "interés" implica la inaplicación del artículo 11 y la vigencia del precepto correspondiente: v.gr. artº 7, -beneficios empresariales- o artº 10 - dividendos (3).

(1) El artº 336 del Código Civil Español considera como bienes muebles "los títulos representativos de préstamos hipotecarios".

(2) El Código de Comercio Español regula en contrato de "cuentas en participación" en los artºs 239 a 243.

(3) El artº 54,1) letra b) del Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981, considera como Rendimientos procedentes del capital mobiliario, los de cualquier clase de títulos jurídicos que estatutariamente faculden para participar en los beneficios... de una Entidad Jurídica por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. El hecho que la

b) Además, el ap. 3 del artº 11 considera como intereses "especialmente las rentas de fondos públicos y bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a estos títulos". Tal declaración cubre los rendimientos de la deuda pública(emitidos por el Estado y demás Corporaciones Públicas), de las obligaciones y títulos similares emitidos por entidades o particulares, y las primas de amortización. En relación con las "obligaciones", tienen la consideración de "intereses" todas las cantidades que el suscriptor perciba encima de lo pagado inicialmente por él. Las "primas de emisión se consideran, por el contrario, como intereses negativos deducibles de los intereses (positivos) sujetos a gravamen. El posible beneficio derivado de la enajenación de obligaciones no ostenta la calificación de "interés". Señala la OCDE que el beneficio o la pérdida derivados de la operación puede considerarse resultado comercial, ganancia o pérdida de capital, o renta atípica regulada en el artº 21 del Modelo.

c) Los Estados Contratantes pueden en sus negociaciones bilaterales ampliar la fórmula del Modelo, incluyendo elementos de rentas gravados en su legislación interna como intereses, pero no incluidos en la definición transcrita.

2.2.

a) El concepto de "intereses" se completa negativamente con las rentas no incluidas en tal categoría:"las penalizaciones por mora en el pago no se consideran como intereses a efectos del presente artículo".

letra c) aluda a rendimientos procedentes de capitales colocados en cualquier clase de crédito, parece alinear los comprendidos en la letra b), con rendimientos distintos de los intereses,"strictu sensu".

Aun cuando la delimitación lo es "a efectos " del artº 11, su aplicación es general. En ningún caso tales penalizaciones son consideradas intereses. El concepto se refiere a las cantidades que, como recargo, deben abonarse por la persona que incumple su contraprestación contractual. Se concreta así el sentido de la frase "créditos de cualquier naturaleza" como referida a negocios jurídicos cuyo objeto lo constituye la imposición de un capital.

b) Además de esta determinación negativa del concepto, se entiende que, el término "intereses" no comprende los siguientes tipos de rendimientos:

- las "rentas vitalicias y temporales" que tengan por causa la imposición de capitales. El hecho de que en algunos países tributen como pensiones, y de que además, sea difícil distinguir amortización de capital e intereses conduce a tal solución. Los "intereses acumulados por contratos de seguro de vida con capital diferido", por la misma razón tampoco integran el concepto;
- los intereses que, en algún supuesto, pueden considerarse sujetos al régimen de los dividendos. Esta exclusión deriva de los riesgos empresariales que pueden acompañar las participaciones de capital;
- los que expresamente puedan excluir los Estados Contratantes : v.gr. intereses de créditos comerciales derivados del aplazamiento de pago por entrega de mercancías o prestación de servicios (1); intereses de

(1) El artº 54, 2) letra c) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 3 de agosto de 1981, no considera como rendimientos del capital mobiliario, "la contraprestación obtenida por el sujeto pasivo por el precio aplazado en la compraventa cuando constituya el negocio regular comercial..

cuentas corrientes o de anticipos
nominativos realizados entre empresas
bancarias de los dos Estados , etc, etc.

3. El régimen tributario de los "intereses" se determina en los ap. 1 y 2 del artº 11. El ap. 1 reconoce la potestad tributaria del Estado de la residencia del perceptor de la renta. El ap. 2 atribuye , al tiempo, una potestad compartida en favor del Estado de la fuente, es decir del Estado de donde proceden los rendimientos que retribuyen un capital invertido. La OCDE ha optado por la solución intermedia entre las posturas extremas que atribuyen la facultad de gravar sólo al Estado de la residencia del beneficiario, o sólo al Estado de procedencia de los intereses. En la actualidad, la tributación de los intereses con arreglo a un criterio ecléctico no ofrece problema por existir amplio consenso sobre el tema. La adaptación o, al menos, la intención de imponer otro sistema ha caracterizado la postura negociadora de dos grupos de países, cada uno de ellos con su especial filosofía tributaria: los Estados exportadores de capital paladines de la tributación exclusiva en residencia; y los Estados importadores de capital, partidarios del régimen opuesto, es decir de la tributación exclusiva en el país fuente, donde se originan las rentas.

La adopción de un régimen intermedio, tipificado por la tributación limitada en la fuente y el gravamen integral posterior en el país de residencia del beneficiario, implica una duplicidad de carga fiscal que reduce considerablemente el rendimiento de los fondos prestados, y, consiguientemente la transferencia internacional de capitales, si no se establecisen los medios necesarios para mitigar esta doble imposición. Los métodos de imputación o exención , adoptados en el país de residencia son los que, en última instancia, liberan al beneficiario de tal duplicidad tri-

butaria (1). También cabe que el Estado de la fuente renuncie a la exacción fiscal sobre los intereses pagados a no residentes.

El análisis del régimen ecléctico de tributación de los intereses, conlleva su consideración desde el punto de vista de ambos Estados.

3.1. El Estado de residencia del beneficiario ostenta, como se ha indicado, una facultad de gravamen integral, vinculada a la denominada "obligación personal" de contribuir. La mayoría de los países sujetan a tributación por la totalidad de sus rentas a las personas residentes de su territorio. Dicha sujeción lo es prescindiendo del lugar donde se haya producido la renta y cualquiera que sea la residencia del pagador (2). El ap. 1 del artº 11 del Modelo determina que "los intereses procedentes de un Estado y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado". Los temas planteados son:

a) De carácter subjetivo: El sujeto gravado lo es un residente -persona física o jurídica- de un Estado Contratante. Su residencia se determina según la legislación interna del Estado al que se atribuye la facultad de gravar la totalidad de las rentas de las que el sujeto pasivo sea titular.

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es este Estado. "Puede someter a imposición" las rentas procedentes del otro Estado. Al utilizar la expresión "puede someter", el ap. 1 excluye "ab initio" la facultad exclusiva de gravamen del Estado de residencia. Este Estado puede gravar las rentas aunque no se han producido en su territorio, pero debe evitar la doble imposición

(1) Vid. más adelante Comentarios al artº 23-Métodos para evitar la doble imposición.

(2) CFR. artº 13 y 16 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981.

jurídica que se produzca como consecuencia del gravamen simultáneo en el otro Estado. La tributación en este Estado se ajustará a su normativa interna.

b) De carácter objetivo. "Los intereses procedentes de un Estado Contratante" significa que los que tengan su origen en un tercer Estado o los que procedan de un Estado Contratante pero que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de este Estado posea en el otro Estado, no les son aplicables las normas del artículo. En el primer caso, porque el tercer Estado no es uno de los Estados Contratantes; y en segundo, por el principio de la "vinculación efectiva", vigente para el establecimiento permanente y que determina la tributación de las rentas a él atribuibles en el lugar donde radique.

Los intereses deben ser "pagados". Este término debe entenderse ampliamente, como equivalente a entrega de cosa, o cumplimiento de una determinada prestación: v.gr. poner los fondos a disposición del acreedor (1).

3.2. El ap. 2 del artº 11, mediante una expresión adversativa ("sin embargo") reconoce facultad compartida de gravamen al Estado de la fuente. Pero esta facultad está condicionada por una serie de circunstancias, referentes : a) al sujeto perceptor de la renta; b) al rendimiento percibido (hecho y base imponibles); c) a la localización de la renta; d) al límite impositivo y al procedimiento de su aplicación, y e) a la legislación interna del Estado fuente. Tales condicionantes derivan, portanto, del propio Convenio y de la legislación interna del Estado origen de las rentas.

(1) cfr. artº 1157 del Código Civil español.

3.2.1.. Límites derivados del Convenio.

a) Las facultades tributarias del Estado fuente, inciden sobre las rentas que proceden del mismo. A tal posibilidad alude el Modelo al decir: "estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante de que procedan". El adverbio "también" refleja esa facultad. El hecho de que las mismas rentas sean percibidas por un residente de otro Estado, asimismo, con poder para gravar, determina que, el impuesto en el Estado fuente se limite a un determinado porcentaje. Tal limitación se subordina a que "el perceptor de los intereses sea el beneficiario efectivo". Este concepto tiende a evitar un uso incorrecto o abusivo del Convenio, pues un Estado limita su soberanía tributaria si el sacrificio corresponde a unos presupuestos fácticos, y no a otros que supongan o una desviación de los mismos, o, incluso, un fraude de ley. Consecuentemente, tal limitación impositiva no se aplica cuando un intermediario (agente o mandatario) se interpone entre el acreedor y deudor, a no ser que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado. La exigencia de que se trate del beneficiario efectivo excluye de la aplicación del Convenio a una persona que, por ejemplo, actúe a través de una entidad jurídica creada en un Estado, principalmente, para conseguir las reducciones del impuesto previstas en los Convenios concluidos por este Estado y a los cuales aquélla persona, directamente, no habría tenido derecho.

b) Los condicionantes del poder del Estado fuente hacen referencia al hecho y a la base imponibles. El hecho imponible lo constituye la percepción de rendimientos del capital mobiliario calificados como intereses. Dado el carácter indicativo de la definición del Modelo, existe posibilidad de que los Estados Contratantes introduzcan enmiendas en sus negociaciones bilaterales. La base imponible la integra el "importe bruto de los intereses". Tal deter-

minación deriva del hecho de tratarse de rendimientos sujetos a la obligación real de contribuir. "Importe bruto" equivale a cantidad íntegra, a renta en la que no se han efectuado deducciones.

Un problema vinculado al sistema de retención de la fuente, cuando los intereses constituyen una "renta empresarial" y no una "renta pura de capital" , es el de la doble imposición parcial que puede subsistir a pesar de la imputación efectuada en el país de residencia del beneficiario de la renta. Cuando la colocación de capitales constituye una actividad empresarial (caso de los Bancos) los intereses son ingresos de los que deben deducirse los gastos para determinar la renta imponible. En tal caso el impuesto, aún limitado, sobre bases íntegras puede equivaler o, incluso, superar a un impuesto sobre las rentas netas exigido a porcentaje superior. La consecuencia es que el impuesto retenido en la fuente no puede imputarse en su totalidad (a veces nada) en el Estado de residencia del beneficiario. El excedente de impuesto que se soporta por éste (el Estado de la residencia sólo imputa hasta el límite del propio impuesto) es lo que origina una imposición jurídica duplicada. Para obviar el problema el acreedor incrementa los tipos de interés. Señala la OCDE que el problema se plantea, especialmente, "en el caso de ventas a crédito de bienes de equipo, de otras ventas comerciales a crédito y de los préstamos bancarios". Los Estados pueden evitar tales inconvenientes insertando un apartado que excluya de la imposición en la fuente los intereses que se paguen por las operaciones mencionadas.

Otras cuestiones relacionadas con la financiación internacional afectan a la determinación de la base imponible si el deudor toma a su cargo el pago del Impuesto que grava en origen la renta, y si en el Estado fuente la legislación interna

estipula una retribución mínima para los préstamos. Más adelante se efectúa el Comentario de estos temas.

c) El hecho de que el Estado fuente pueda gravar los intereses producidos en su territorio, exige su previa localización; es decir, la adscripción de la renta a una fuente determinada. La vinculación entre renta y Estado es lo que legitima las facultades impositivas de éste. En los Convenios entre países que utilizan un criterio territorial puro, la localización deviene criterio decisorio para evitar la doble imposición. Atribuida exclusivamente la competencia de gravar a uno de los Estados, la doble imposición se evita de raíz. Los Convenios entre países que siguen criterios distintos (personal o real) o una combinación de ambos (personal y real-caso de España), tal localización es básica para atribuir al Estado fuente la potestad tributaria sobre las rentas vinculadas a él. Cuestión complementaria es la determinación de tales vínculos.

La OCDE, admite el gravamen de los intereses "en el Estado Contratante del que procedan". El ap. 5 del artº 11 establece que "los intereses se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de este Estado". El criterio es el de localizar la fuente en la residencia del deudor, prescindiendo del lugar donde efectivamente se satisfagan las rentas. Se trata de un criterio personalista. También se utiliza un criterio territorial, cuando el deudor es el mismo Estado u otro ente público, administrativo o político. La renta se localiza, en ambos casos, donde radican tales entes.

El criterio de la residencia del deudor quiebra, si éste tiene en el otro Estado Contratante "un establecimiento permanente o una base fija en relación con los intereses y soportan la carga de los mismos". En tal caso, los intereses "se consideran procedentes del Estado donde estén sitos el establecimiento o la base". La vinculación efectiva del préstamo con el establecimiento o la base, y el

hecho de que éstos soporten el pago, conllevan la localización de la fuente en el Estado de su situación. Este criterio es consecuencia de la consideración de establecimiento como empresa distinta y separada. La base fija equivale, "mutatis mutandis", "al establecimiento.

d) Sobre la base imponible, determinada con arreglo a la legislación interna del Estado de la fuente, y que se concreta en el "importe bruto" de los Intereses, este Estado puede aplicar su impuesto, que, así exigido, "no puede exceder del 10 por 100" de tal importe. Se trata de un límite máximo que no puede sobrepasarse. Cabe, no obstante, que los Estados Contratantes fijen un tipo menor o mayor que el propugnado por la OCDE. La pugna entre países importadores y exportadores de capital no sólo afecta al gravamen de la renta sino también, al tipo de retención aplicable en la fuente. España ha formulado una "Reserva" al tipo de gravamen previsto en el ap. 2 del artº 11 del Modelo. En la práctica casi todos los Convenios españoles han admitido el citado tipo.

La limitación en el Estado fuente es independiente de que en el otro Estado los intereses tributen o no. Se trata de una actitud unilateral ajena al tratamiento de la renta en el otro Estado.

Por no tratarse de un tipo tributario, en sentido estricto, sino de un techo de imposición, los recargos que inciden sobre los tipos de tributación internos referentes a tales rentas, no le afectan, de modo que el porcentaje negociado es el único que se aplica. Cabe, no obstante, que los Estados Contratantes modifiquen el Convenio y fijen un nuevo porcentaje; pero esta alteración obedece a criterios y filosofía distintos.

El ap. 2 del artº 11 en su último punto dispone que "las Autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite". Tal reglamentación deriva del reconocimiento de una potestad tributaria com-

partida. Normalmente tales Autoridades establecen un doble sistema de "reducción" (retención limitada en la fuente) y de "devolución" (en defecto de tal reducción). Ambos procedimientos se utilizan alternativamente. El cap. III Sección 2ª se dedica al comentario de las Disposiciones reglamentarias dictadas en aplicación de los Convenios y desarrolla ampliamente estas ideas.

3.2.2. Límites derivados de la legislación del Estado de la fuente.

El ap. 2 del artº 11 admite el gravamen de los intereses en el Estado de la fuente, pero "de acuerdo con la legislación de este Estado". La OCDE señala que este Estado puede exigir el impuesto mediante retención en la fuente o por declaración. Las limitaciones derivadas de la aplicación de la legislación nacional afectan a los elementos que integran la relación jurídica tributaria, y al procedimiento de gestión.

a) La determinación del hecho imponible no ofrece problemas. Desde el punto de vista español la tributación de los intereses es indiscutible. La Ley 44/78, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, someten a tributar los rendimientos del capital(1).

b) La consideración del sujeto pasivo por obligación real de contribuir deriva del hecho de la percepción de los intereses, siendo ésta práctica seguida en la mayoría de las legislaciones. En España la Ley 44/78, grava por tal obligación a los que obtengan rendimientos producidos en territorio español o

(1) cfr. Ley 44/78, artº 3º y 15; y la Ley 61/78, artº 3º. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vid. también su Reglamento de 3 de agosto de 1981, artºs 6º y 54.

sean satisfechos por una persona residente del mismo (artºs 4º y 7º) (1). La Ley 61/78 utiliza el mismo criterio de sujeción (artºs 4 y 6º) (2), explicitándose, por otro lado, qué rendimientos se entienden obtenidos en España. El artº 7º letra d) de esta Ley considera tales, los derivados del dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España. El Reglamento del Impuesto sobre la Renta, en el artº 19, letra d), califica como renta aquí obtenida la que provenga de préstamos u otra cualquier prestación de capital.

c) La determinación de la base presenta mayores especialidades. Derivan de las prácticas seguidas en el ámbito de la financiación internacional y se refieren a la posibilidad de que el deudor tome a su cargo el pago del impuesto en origen, y a que el Estado de la fuente estipule una retribución mínima para el capital invertido.

Ambas conductas están previstas en el Ordenamiento español. A la primera se refiere el artº 92 del Real Decreto 3061/1979 de 29 de diciembre, sobre régimen fiscal de la inversión empresarial. Dispone dicha norma que, en las operaciones de financiación realizadas en el extranjero, puede pactarse que el deudor tome a su cargo el pago del correspondiente impuesto. Pueden efectuarse las siguientes anotaciones:

- 1ª) aun cuando se alude a operaciones realizadas "en el extranjero", el término no debe entender-

(1) En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Reglamento de 1981, considera sujetos por obligación real a los que obtengan rendimientos producidos en territorio español, resulten gravados en este Impuesto, o se hayan satisfecho por una persona o Entidad residente en España, salvo el supuesto en este último caso, de que los rendimientos se abonen a no residentes por un establecimiento permanente sito en el extranjero, a su cargo, y por prestaciones vinculadas con la actividad del establecimiento (art 14).

(2) No es momento ni lugar para polemizar sobre la concordancia o desarmonía de los artºs 4º y 6º de la Ley 61/78.

se en un sentido literal, excluyente de los contratos u operaciones formalizados en España,

- 2ª) el régimen es igualmente aplicable al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud del artº 108 del propio Real Decreto;
- 3ª) tal asunción no debe alterar la posición de los elementos de obligación tributaria; el pacto no surte efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (1);
- 4ª) la base imponible es la cifra de la que deducida la cuota tributaria resulta la remuneración realmente pagada (2).

La presunción de que los capitales producen una rentabilidad no es nueva en nuestro Derecho. El Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital, de 23 de diciembre de 1967, recogía tal norma (3). La Ley 44/78, en su artº 3º ap. Cuatro presume (presunción "juris tantum") que las prestaciones de capital se retribuyen. Igual norma se contiene en el artº 3º ap. tres de la Ley 61/78. El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981 establece el parámetro en el que descansa tal presunción. El artº 7, ap. 2, segundo párrafo, dispone: "tratándose de préstamos, la retribución se valorará por el tipo de interés básico del Banco de España, que se halle en vigor el último día del periodo impositivo".

(1) cfr. artº 36 de la Ley General Tributaria.

(2) Para obtener la base es necesario calcular el interés bruto; ello supone la aplicación de la fórmula tradicional establecida en la O.M. de 1 de junio de 1935 : interés x 100

100-tipo impositivo. El tipo impositivo que debe figurar en el denominador es el límite convencional. La Circular de la antigua D.G. de Impuestos Directos, de 14 de marzo de 1969, resolvió que tal tipo debía ser el del límite de los Convenios. No tengo noticia que la Circular haya sido derogada.

(3) cfr. artº 19 : "A los efectos de este impuesto, se estimará que los préstamos devengan como mínimo; el interés legal del dinero, aunque exista pacto expreso de no devengo de interés o el estipulado sea inferior a aquél".

d) La deuda tributaria puede variar por las bonificaciones concedidas en el Ordenamiento interno tendentes a la captación de capitales extranjeros. En el Derecho español, y prescindiendo de otros antecedentes legales (1), la Ley 61/78, en su artº 25 letra c), ap. Uno, establece una bonificación de hasta el 95% de la cuota que corresponda a los intereses de préstamos otorgados a empresas españolas por Organismos internacionales o por Bancos o Instituciones financieras extranjeras sin establecimiento permanente en España, y a los empréstitos emitidos por empresas españolas. El mismo artículo y letra, en el ap. Dos, concede idéntica bonificación para los rendimientos de los préstamos que concierten con Organismos internacionales o Bancos o Instituciones extranjeras sin establecimiento permanente en España, los Bancos industriales y de negocios para la financiación de las inversiones de empresas españolas con cargo a aquellos fondos. El Real Decreto 3061/1979 de 29 de diciembre, de Inversión empresarial, en su artº 86, desarrolla lo dispuesto en el artº 25 c) uno de la Ley 61/78, citada, estableciendo las condiciones reglamentarias para la concesión de tal bonificación (2).

(1) Básicamente, el Decreto-Ley 19/1961, de 19 de octubre, y el Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del capital de 23 de diciembre de 1967.

(2) Otras normas referentes a la misma materia son.

-El Real Decreto-Ley 5/1980 de 19 de mayo, sobre bonificación de las cuotas del Impuesto de Sociedades, correspondiente a los intereses que han de satisfacer las Corporaciones Locales, Comunidades Autónomas y Estado, en razón de determinados empréstitos (los obtenidos para servicios prestados en régimen de empresa privada o mixta).

-Ley 74/1980, de 29 de diciembre de Presupuestos del Estado para 1981 (artº 41).

-Real Decreto 247/1981 de 5 de febrero, desarrollando el artº 100 del Real Decreto 3061/1979 de 29 de diciembre sobre Régimen Fiscal de la Inversión Empresarial. Al mismo precepto se refiere también el Real Decreto 1395/1980, de 20 de junio.

La concesión de una tal bonificación , en relación con los Convenios de doble imposición, presenta dos facetas: una; referente al parámetro al cual se aplica el porcentaje de la bonificación; y otra, al montante de impuesto que será imputado en el Estado de la residencia del perceptor del interés. La primera, fué resuelta, inicialmente, por el artº 18 del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, relativo al régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Actualmente, el artº 94 del Real Decreto 3061/1979, citado, dispone que "a los efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición, la bonificación se practicará en el tipo de gravamen del impuesto y no en el tope que puede contener el Convenio". Con esta norma se zanja definitivamente la duda que hasta hace poco planteaba la aplicación de la bonificación comentada (1). Ello implica que en los casos en que ésta se conceda por un porcentaje inferior al 50% de la cuota (la bonificación es hasta el 95%) quedará prácticamente absorbida por la reducción impositiva en la fuente pactada en el Convenio respectivo (2).

(1) Numéricamente la diferencia es la siguiente :

- a) Bonificación del 95% aplicable sobre el tipo interno:
 - . 24% en el Impuesto de Sociedades (artº 23, Dos, Ley 61/78) = 1,20 % de tipo efectivo;
 - . en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el tipo depende de la tarifa (artº 114).
- b) Bonificación del 95% aplicable sobre el límite convencional:
 - . 10% (tipo normalmente fijado en los Convenios españoles) = 0,50% de tipo efectivo.

(2) El 50% del 24% equivale a un tipo efectivo del 12% . El límite de los Convenios españoles es, generalmente, del 10%.

La segunda cuestión que plantea la aplicación de tal bonificación en el Estado fuente, se refiere al montante del impuesto acreditado al beneficiario de la renta en su Estado de residencia. Si éste no considera la bonificación y acredita sólo el impuesto realmente pagado (no lo que debiera haberse pagado);, se produce, de hecho, una transferencia de recursos fiscales desde el Estado importador de capitales (fuente) al Estado exportador (residencia). Este minorará de la cuota tributaria a pagar aquí una cantidad menor que la que procedería reducir si la bonificación no se hubiera aplicado. La aceptación de las bonificaciones y la consiguiente imputación de las cuotas íntegras (las que debieron pagarse) se vincula a la técnica del "tax sparing" (imputation de impuestos no pagados), conectada con los Métodos para evitar la doble imposición(1).

e) El procedimiento de gestión en la fuente no se ve afectado por los Convenios. La OCDE admite que este Estado exija el tributo por retención o por medio de declaración. En España predomina el primer sistema (2). Independientemente de ello, el retenedor deberá aplicar el límite convencional. La reducción que el Convenio establece, debe instrumentarse en los Formularios establecidos con tal fin en las disposiciones (Ordenes Ministeriales) dictadas para aplicación del citado límite.

(1) Por la importancia del tema, se difiere su comentario hasta que el artº 23 - Métodos para evitar la Doble Imposición.

(2) cfr. artº 36 de la Ley 44/1978, y artºs 147 a 152 del Reglamento de 3 de agosto de 1981, respecto de las personas físicas; artº 32 de la Ley 61/78, y Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, respecto de las Sociedades. En el caso de rendimientos bonificados el artº 8 del Real Decreto 357/1979 dispone que la bonificación se aplicará en la retención del 15%.

En defecto de la reducción, procede la devolución, como posibilidad supletoria o alternativa de aquélla (1).

4. El establecimiento permanente incide, lo mismo que en el caso de dividendos, en el régimen fiscal de los intereses. El artº 11 se refiere a él en dos de sus apartados, el 4 y el 5; el primero hace relación al acreedor de la renta, y el segundo, al deudor; pero, en ambos casos, el concepto se vincula a la fuente o procedencia de los intereses.

4.1. El ap. 4 excluye la denominada "vis atractiva" del establecimiento permanente. No establece, según los Comentaristas de la OCDE, que "los intereses que reciba un residente de un Estado Contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción legal, atribuirse aun ficticiamente al establecimiento permanente que este residente **tanga** eventualmente en este último Estado, de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en la fuente". El precepto, en virtud del principio de "vinculación efectiva" atribuye al establecimiento, exclusivamente, los ingresos que obtiene por el desarrollo de su actividad y los producidos por los capitales efectivamente vinculados al mismo. Se trata, pues de una consecuencia del sistema de "contabilidad separada" consistente en el cálculo de los beneficios del establecimiento como si se tratase de una empresa independiente (2). Consecuencia, inmediata de esta con-

(1) Esta materia será tratada al comentar las Disposiciones reglamentarias dictadas en aplicación de los artºs 10, 11 y 12 de los Convenios de doble imposición (cap. III. Sección 2ª).

(2) El artº 7 grava los beneficios del establecimiento "sólo en la medida que puedan atribuirse al mismo" (ap. 1, segunda proposición).

cepción es la inaplicación del régimen específico de tributación de los intereses (gravamen limitado en fuente, y en residencia) y su posible gravamen como beneficios empresariales. Por tal razón el ap. 4 del artº 11 se remite a los artículos 7 ó 14, según que el percceptor del interés realice una actividad comercial o industrial (artº7) o una actividad profesional (artº 14). En este caso "base fija" equivale a establecimiento permanente.

La comprensión total del precepto exige su coordinación con la norma contenida en el ap. 5 del artº 7 -Beneficios empresariales. Este apartado al dar preferencia a los artículos relativos a rentas específicas (en este caso, al artº 11 - intereses) reduce su ámbito a los beneficios de carácter industrial y comercial no encuadrados en categorías de rentas reguladas en otros artículos. Pero además, y por mor del ap. 4 del artº 11, se implica también a los intereses derivados de créditos vinculados efectivamente a un establecimiento permanente o base fija situados en el mismo Estado. Tales intereses no se convierten en beneficio comercial e industrial o profesional, sino que es la legislación interna del Estado donde radica el establecimiento la que determina el régimen fiscal aplicable a aquéllos; es decir, si han de gravarse teniendo en cuenta las normas del Convenio, separadamente, o como beneficios industriales, comerciales o profesionales.

4.2. El ap. 5 segunda proposición se refiere a la localización de los intereses desde el punto de vista del deudor. En general, se sigue el criterio personalista (residencia del deudor). Excepcionalmente, en el supuesto de Entidades públicas, el territorial. La existencia de un establecimiento permanente o una base fija "en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses", conlleva la alteración del criterio personalista y la adopción de uno territorial. Requisito indispensable es que tales instalaciones "soporten la carga de los mismos", es decir que con cargo a ellos, o ellos mismos abonen los intereses.

Las ideas procedentes se estructuran sobre la base

de que deudor y acreedor pertenezcan, cada uno, a un Estado Contratante. En ocasiones puede intervenir un tercer Estado; en este caso las consecuencias de las distintas situaciones pueden alterarse (1).

(1) Del Arco alude a la gama de posibilidades que la incidencia del establecimiento permanente en el régimen fiscal de los intereses, puede generar. La bondad y amplitud de su exposición me induce a la transcripción literal.

CASO	Estado A	Estado B	Tercer Estado
1º	Acreedor ←	Deudor	
2º	Acreedor E.P. Deudor ↪	Deudor	
3º	Acreedor	Deudor E.P. Acreedor ↪	
4º	Acreedor E.P. deudor →	Deudor E.P. acreedor	
5º	Acreedor ← Deudor	E.P. Deudor	
6º	Acreedor Deudor ↗	E.P. acreedor	
7º	Acreedor Deudor	↪ E.P. acreedor E.P. deudor	
8º	Acreedor ↪	Deudor	E.P. deudor
9º	Acreedor	Deudor →	E.P. acreedor
10º	Acreedor ←	E.P. deudor	Deudor.

E.P. significa Establecimiento Permanente; también cabe entender "Base fija".

- En el primer caso, los intereses tributan en el Estado A; el Estado B tiene un derecho limitado de retención en la fuente. (artº 11, ap. 1 y 2).
- En el segundo, el Estado A, es el de la procedencia de la renta, no parece que puede defenderse una retención en la fuente del Estado B.
- En el tercer, los intereses tributan como beneficios del EP sin limitación de gravamen en la fuente (artº 11, ap.4).
- En el cuarto, en el Estado A (en el coinciden Estado de residencia y origen de la renta) no opera la limitación del artº 11, ap.2; el Estado B grava los intereses en el marco del artº 7 (Beneficios empresariales).
- En el quinto, los intereses proceden del Estado B (artº 11, ap.5, este Estado podrá gravarlos hasta el límite del ap. 2).

.../...

4.3. El régimen de tributación de los intereses vinculados, activa o pasivamente, al establecimiento permanente manifiesta el abandono, por la OCDE, del sistema de "cifra relativa o balance consolidado", para gravar las rentas obtenidas por residentes del

- En el sexto, el interés procede del Estado A. La solución del ap.4 es aplicable aquí. La OCDE considera que el artº 11 no se aplica a los intereses procedentes de un Estado pagados a un E.P. que una empresa del citado Estado posea en el Estado A. A pesar de esto la solución no puede ser diferente de la resultante por la aplicación del ap. 4 del artº 11.

- En el séptimo, el Estado B grava las rentas sin el límite del ap. 2.

- En el octavo el Estado B tendría que renunciar a su derecho de gravar en la fuente. El ap. 5 del artº 11 no aporta solución; cabe la posibilidad de que los Estados A,B y C hayan regulado sus relaciones en base a un convenio multilateral. Sólo si en el ap. 5 del artº 11 se admite que los intereses procedan de un "Estado distinto" se localizarán en el Estado en que radique el E.F.

- En el noveno, el origen de los intereses es el Estado B; este grava hasta el límite del Convenio, independientemente de la tributación en el Estado A (imposición sobre la renta del residente), y el Estado C (gravamen de acuerdo con el artº 7 - beneficios empresariales).

- En el décimo, el Estado B. tiene derecho a retener el impuesto (ap. 5 del artº 11).

(Del Arco L. "Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español. Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid 1977, págs 156 a 160.

extranjero. Excluye dicho sistema para dividendos, retribuciones de Consejeros e intereses. En el primer caso, el ap. 5 del artº 10 es claro y terminante (1); en los restantes no existe una prohibición expresa, pero se deduce del método de contabilidad separada para gravar el establecimiento permanente (2).

Especial incidencia tuvo, sin embargo, aquel sistema en el Derecho español. Hasta hace poco ha sido el predominante. La ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 lo sustituyó por el de "contabilidad separada" para gravar a las Sociedades extranjeras que actuasen en España (3). Complemento de esta norma fué el Decreto 3669/1965 de 9 de diciembre. Ambas normas se plasmaron en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades de 23 de diciembre de 1967. Sin embargo, la influencia tradicional que el sistema de cifra relativa ha tenido en nuestro Ordenamiento, se manifestó, paradójicamente, en la subsistencia de dicho régimen en el gravamen de dividendos, intereses y retribuciones de los Consejeros de Administración de empresas residentes del extranjero con actividades en España. El contenido del ap. 2 del artº 4 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 1967 (respecto de dividendos e intereses), y del artº 80 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de 1967 (consejeros de Administración) así lo confirma.

En la actualidad, el artº 7 letra d) de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades considera rentas obtenidas en España sujetas a la obligación real de contribuir, "los rendimientos de valores mobiliarios por Sociedades residentes en España o por Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España, de

(1) vid. supra comentarios al ap. 5 del artº 10, dividendos.

(2) Las ventajas e inconvenientes de ambos sistemas se analizan en el comentario del artº 7, Beneficios empresariales.

(3) cfr. artº 73, ap. 3 de esta Ley.

bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España". Dicha norma, aun admitiendo diversas interpretaciones, inclina a pensar que el sistema de "cifra relativa" se mantiene en relación con dividendos e intereses de obligaciones. Otras normas de muy reciente factura apoyan tal tesis. El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981, en su artº 14 no sólo sujeta a tributar en España los pagos satisfechos por personas o entidades residentes aquí, sino que exceptúa (según el mismo criterio que el artº 5, ap. 2 del Texto Refundido del Impuesto de Renta de Capital de 1967) los rendimientos que se abonen a no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, si las prestaciones por lo que aquéllos se abonan están directamente vinculados con la actividad de tales establecimientos. Además la letra h) del artº 19 del mismo Reglamento considera renta obtenida en territorio español, "cuando se trate de Sociedades con establecimiento permanente en España, la parte del rendimiento total equivale a la proporción en que se encuentra el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto del capital mundial de dicha Sociedad".

En ninguno de los Convenios españoles de doble imposición se recoge el sistema de cifra relativa en relación con los intereses. Por ello y a pesar de su permanencia en nuestro ordenamiento, su incidencia es nula en el ámbito de tales Tratados, pues lo dispuesto en las normas internas se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales configurados en los Convenios internacionales (1).

5. El ap. 6 del artº 11 reduce la aplicación del régimen específico de los intereses al importe que se hubiera conveni-

(1) cfr. artºs 2º, dos, de la Ley 44/78, y de la Ley 61/78; también el artº 3 del Reglamento de 3 de agosto de 1981.

do entre deudor y acreedor en condiciones normales de mercado o de libre concurrencia. El exceso se gravará en cada Estado Contratante de acuerdo con su legislación, pero teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio. Se trata de un caso concreto de la aplicación del principio de "arm's length" o de libre competencia. Evita que, en virtud de relaciones especiales entre deudor y beneficiario o entre ambos y terceras personas (v.gr. el deudor es controlado por una persona, directa o indirectamente, o viceversa), se pacten intereses excesivos en las operaciones concertadas entre ellos (1).

Las "relaciones especiales" se refieren no sólo a las de parentesco, sino también a cualquier comunidad de intereses distintos de los derivados de la relación jurídica que motiva el pago de los intereses. Los distintos supuestos de asociación empresarial (2) encajan perfectamente en tal rúbrica.

Con la frase "habida cuenta del crédito por que se paguen" , se quiere indicar que las Autoridades competentes determinarán los elementos subjetivos, objetivos y formales que concurren en la operación a fin de precisar, si los intereses abonados son o no excesivos considerando la especialidad de la

(1) Las referencias contenidas en la legislación española al "valor normal en el mercado" son insistentes : cfr. artº 7 ,ap. 2 (presunción de onerosidad de los préstamos del trabajo y capital); artº 32,ap.1) (concepto de sociedades de mera tenencia); artº 39, ap. 2 (retribuciones en especie); artº 54 (rendimientos procedentes del capital mobiliario) y artº 60 (rendimientos integros de actividades empresariales, profesionales o artísticas) todos ellos del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 3 de agosto de 1981.

(2) cfr. supra al artº 9.

operación concertada (1). Tal determinación no ofrece problemas graves, pues en el ámbito financiero internacional, las transacciones monetarias se efectúan con arreglo a parámetros uniformes y generalizados.

Problema conexo es el determinar la naturaleza de la "renta excesiva". Su tratamiento jurídico y, por tanto, sus efectos varían según una u otra calificación: v.gr, los intereses excesivos pueden no estimarse como gasto deducible en el cómputo de la renta del deudor (2), o estimarse como beneficio atípico en la del acreedor. La determinación de tal naturaleza debe efectuarse caso por caso, pues las operaciones crediticias pueden ofrecer aspectos diferentes.

La aplicación de "la legislación de cada Estado Contratante teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio", se refiere, pues, a la apreciación de la naturaleza del exceso de los intereses, y a la aplicación de la legislación fiscal de cada uno de los Estados y del Convenio. Sin embargo, la interpretación del Convenio no puede ser extensiva, es decir no puede constituir fuente de obligaciones tributarias no establecidas previamente por la legislación interna. La posible discordancia entre los Estados Contratantes

(1) El acuerdo entre las Autoridades competentes, incide fundamentalmente en el tema del intercambio de información. Sobre este tema véase, además del comentario al artº 26, De la Villa, J. Mª "El intercambio de información y la asignación de ingresos y gastos entre diversas jurisdicciones fiscales", en la Memoria del Curso sobre "Negociación de Tratados Tributarios" publicada por el INDETEC, CIAT y DSE; México 1978, pág 384.

(2) La determinación del beneficio imponible de una empresa de un Estado Contratante, cuando los intereses se abonan a un residente del otro Estado, se rige por los mismos criterios que si aquellos se hubieran abonado a un residente del primer Estado. El principio de "No discriminación" opera en la deducción, como gasto, de los intereses abonados, salvo que se aplique el ap. 6 del artº 11 (cfr. infra los comentarios al ap. 5 del artº 24. No discriminación).

en relación con la aplicación del Convenio, requerirá su resolución mediante un procedimiento amistoso.

6. Los Convenios españoles de doble imposición presentan especialidades en relación con el Convenio Modelo. También difieren entre ellos pues cada uno obedece a motivaciones particulares.

6.1. Todos contienen la definición del término "intereses", pero sólo los de más reciente negociación se acoplan a la definición del Modelo de 1977. En los demás casos, la pauta seguida ha sido la del Modelo de 1963. Casos especiales son los siguientes:

a) El Convenio con Bélgica, excluye de la aplicación del artículo los intereses asimilados a dividendos, los derivados de créditos comerciales salvo que sean pagados al establecimiento permanente que una empresa belga posea en España, y los intereses de cuentas corrientes o anticipos nominativos efectuados entre empresas bancarias de los dos Estados Contratantes (artº 11, ap. 4, letras a)b) y c); y Protocolo Ad. artº 11 ap.4). En todos estos casos, los intereses se asimilan más a rentas de empresas que a las puras de capital. Por ello, el supuesto de la letra a), se aplica el artº 10 -dividendos-(1); y en los de las letras b) y c); el artº 7 - Beneficios empresariales.

b) Las cantidades que en concepto de primas o lotes se abonan al acreedor, se consideran como "interés" en los Conve-

(1) cfr. el artº 10, ap. 3 , segundo párrafo, del Convenio hispano-belga.

nios con Canadá, Checoslovaquia, Rumanía, Suecia y Polonia. En el de Portugal, se asimilan al concepto, las indemnizaciones por cese o reducción de la actividad de una empresa (artº 11, ap. 4 segundo párrafo).

c) Los conceptos que se excluyen expresamente son:

- penalizaciones por mora" (Convenios con Rumanía, Suecia y Polonia) ,y

- "rentas asimilables a dividendos "(Convenios con Canadá y Reino Unido, además del de Bélgica). En el Reino Unido, y en virtud de la "Section 233 (2) (d) ICTA 1970", los intereses derivados de valores mobiliarios de una Compañía se consideran distribución de capital más que cargas sobre la renta. El ap. 6 del Convenio hispano-británico plasma la renuncia del Reino Unido a gravar tales rentas si se abonan por una Sociedad residente aquí a una Sociedad residente de España, siempre que ésta no esté sometida al control de un residente de aquel Estado. La finalidad de tal renuncia es evitar la doble imposición que en otro caso produce si una misma renta se grava como interés en España, y, a su vez, no se deduce como gasto al computarse los beneficios gravables en el Reino Unido. De esta forma no se discrimina contra las inversiones extranjeras.

El control a que se refiere el ap. 6 es tanto el que se detenta directa o indirectamente. Por ejemplo, cuando la Entidad española, receptora del interés está a su vez, controlada por un residente del Reino Unido. En tal caso el precepto no se aplica, y entran en juego las normas internas.

6.2. La tributación de los intereses en el Estado de residencia del beneficiario se admite en todos los Tratados. Dicha facultad se combina con la potestad atribuida al Estado de la fuente.



Sólo en dos casos (Checoslovaquia y Polonia) ésta queda excluida. En la facultad de gravamen reconocida al país fuente es donde se observan alteraciones.

a) En el Convenio con Alemania los intereses procedentes de España y abonados al "Deutsche Bundesbank" o al "Kreditanstalt für Wiederaufbau" de la República Federal están exentos del impuesto español (artº 11 ap. 3) . El Convenio con Suiza también exime del impuesto español a los intereses pagados a un Banco residente de Suiza por un préstamo a largo plazo (artº 11 ap. 3); pero es preciso que se trate de un Banco y no de una Institución financiera (1), y de que el préstamo no se rembolsé, total o parcialmente, antes de cinco años. En ambos casos se trata de una cláusula que favorece a aquellos Estados. España la ha admitido para no entorpecer la financiación exterior y sobre todo porque, indudablemente, se trata de una renta empresarial; otra solución supondría un encarecimiento excesivo de la operación crediticia.

En el Convenio con Canadá la exención en la fuente es recíproca; los intereses abonados a la 'Sociedad Canadiense para la Expansión de las Exportaciones' se exime del impuesto español; los pagados a determinadas instituciones españolas de Crédito Oficial, del Impuesto canadiense (artº XI, ap. 7, a) y b). El Protocolo del Convenio concreta tales instituciones; éstas son los Bancos Exterior de España, de Crédito Industrial y de Crédito a la Construcción o cualquier otra que se determine por cambio de cartas (ap. 2).

(1) La diferencia entre Banco e Instituciones Financieras se recoge, por ejemplo: en el artº 25, letra c) de la Ley 61/78; más concretamente en el artº 88 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre sobre el Régimen fiscal de la inversión empresarial.

b) Otra circunstancia que incide negativamente en la posibilidad de gravar en la fuente, se refiere a la concesión recíproca que, en base al principio de cortesía internacional, se otorgan los Estados Contratantes. Los intereses de préstamos solicitados u otorgados por el Estado u otros Organismos públicos o agencias e instituciones estatales tributan exclusivamente en el Estado de residencia del perceptor del interés. En el Convenio con Brasil cuando los intereses se abonan a uno de estos Entes, por asumir la posición de prestamista, los intereses se eximen en el Estado de donde proceden (artº 11, ap. 4, letra a). En el Convenio con Francia los intereses de préstamos concedidos directamente por un residente francés al Estado o a Organismos autónomos españoles se eximen del impuesto español (artº 11, ap. 3, c).

En el Convenio con Italia, la exención recíproca, juega en relación con la posición acreedora o deudora del Gobierno u entidades públicas o agencias estatales, y también con las demás instituciones, si los intereses se pagan en base a la financiación acordada por ellos en el marco de acuerdos concluidos entre los Gobiernos de los Estados Contratantes (artº 11 ap. 3, a)b) y c).

c) A veces, cuando el prestatario es el Estado, un ente público o una agencia estatal (v.gr. emisión de Deuda Pública) el criterio es el atribuir la facultad exclusiva de gravamen al Estado fuente. Esta es la posición de los Convenios con Austria (artº 11, ap. 3); Brasil (artº 11 ap. 4 b); Noruega (artº 11, ap. 4); Portugal (artº 11, ap. 3) y Rumanía (artº 11, ap. 3). De hecho la exclusiva tributación en la fuente supone o una bonificación tributaria o incluso una exención

.../...

total (1).

d) El tratado con Suecia, no limita la imposición en la fuente, en el supuesto de intereses de la Deuda Pública (artº XI, ap. 3). El mismo criterio adopta el de Francia pero sólo en relación con los intereses de la Deuda Pública española (artº 11, ap. 3).

6.3. El tipo de retención en la fuente también sufre variaciones. El Tratado con Brasil lo limita al 10% cuando el préstamo o crédito se conceda por un Plazo mínimo de 10 años y para financiar la adquisición de bienes de equipo y utillaje (artº 11, ap. 3). En este mismo Convenio otro supuesto de no aplicación de tal límite se produce cuando los intereses procedentes de un Estado Contratante se pagan al establecimiento permanente que un residente del otro Estado tiene en un tercer Estado; se acude a la ficción de ignorar que las rentas se están pagando a un residente de uno de los Estados Contratantes (artº 11, ap. 7).

En el Convenio con Canadá, la limitación en la fuente se supedita a que los intereses "estén sujetos a imposición en el otro Estado Contratante" (artº XI, ap. 2, final). Igual criterio sigue el del Reino Unido (artº 11, ap. 7, letra a); pero en éste la limitación del tipo tampoco procede en el supuesto de que el beneficiario "ceda o se comprometa a ceder el crédito del que procedan tales intereses, dentro de los tres meses desde la fecha en que dicho beneficiario efectivo lo adquirió" (letra b).

(1) El artº 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 1967 eximía de tributar tales intereses. La exención producía efectos en los impuestos generales sobre la renta, en virtud del artº 57, ap. 1 de la Ley General Tributaria (artº 57: "Cuando proceda deducir de la cuota de un tributo los devengados o satisfechos por otro u otros de exacción previa, se deducirán en sus cuantías íntegras aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación"). En la actualidad, en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de 1981, la bonificación opera en forma de deducción de la cuota, por incentivos (cfr. artº 124, ap. 1, b).

Esta cláusula afecta al Derecho británico y concretamente a la figura denominada "Bondwashing". El contribuyente enajena un título o crédito con derecho a dividendo ("cum div") y lo readquiere una vez que éste se ha percibido ("ex div"). También se utiliza el proceso inverso : se compra "cum div" y se revende "ex div". La diferencia entre los dos precios equivale , Normalmente, al importe neto del dividendo esperado. En ambos casos, tal diferencia quedaba excluida de la renta imponible. A tal corruptela se puso fin en 1959, mediante una norma hoy incorporada a la "Sectio 469 et seq. ICTA 1970". Su contenido es lo que se recoge en el Tratado vigente con el Reino Unido.

En el Convenio con Francia, las obligaciones emitidas en este país con anterioridad a 1 de enero de 1965, continúan sometidas aquí a una retención máxima del 12 % (artº 11, ap. 3, a).

6.4. La incidencia fiscal del establecimiento permanente se recoge en todos los Convenios suscritos por España. En dos se contiene una matización que especifica el régimen tributario aplicable. En el de Italia, la vinculación del crédito que genera los intereses con el establecimiento permanente, determina que, en defecto de aplicación de los límites de tributación establecidos, el Estado donde radica tal establecimiento grave los intereses "según su propia legislación" (artº 11, ap. 5 final). El Convenio con los Países Bajos excluye expresamente el régimen de cifra relativa (1) que, empero, establecía, para el ámbito interno español, el artº 4º, ap. 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital, y que hoy día parece recoger de nuevo el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981 (2). La imposibilidad de gravar en tal caso, cede ante el supuesto de que "la

(1) Dicho régimen tampoco se recoge en el Tratado, en relación con los dividendos : cfr. artº 10, ap. 7.

(2) cfr. artº 14-Obligación real de contribuir- y artº 19 -Renta obtenida en territorio español - letra h).

deuda que da origen a los intereses esté relacionada con este establecimiento permanente y tales intereses se soporten por el mismo establecimiento" (Protocolo IX.Ad. al artº 11).

6.5. El Convenio con los Países Bajos contiene, asimismo, unas disposiciones muy concretas relativas a los intereses. La primera, se recoge en el artº 13, y determina la imposibilidad de que las Organizaciones Internacionales, sus organismos y funcionarios y los miembros de misiones diplomáticas o consulares de un tercer Estado, acreditadas en el otro Estado, hagan uso de la reducción establecida en el ap. 2 del artº 11, -intereses gravados en la fuente al 10% - si tales rentas no están sometidas a imposición en el Estado en que están acreditadas (artº 13). La norma, de escasa incidencia práctica, evita conceder beneficios fiscales excesivos en el caso de no tributación en el Estado de residencia de hecho. La segunda, alude a los contactos que las autoridades de los dos Estados efectuarán para la aplicación del límite impositivo establecido en el ap 2 del artº 11 (artº 30). La tercera, establece un plazo de caducidad de dos años para axigir la devolución del impuesto retenido en exceso en la fuente (Protocolo VI Ad. a los artºs 10,11 y 12)..

Artículo 12

CANONES

1. Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo.

2. El término "cánones" empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado Contratante, ejerce en el otro Estado Contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en este otro Estado o presta unos servicios profesionales por medio de una base fija situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan Los cánones estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones paga-

.../...

dos, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.(a).(×).

(a) Coincide casi plenamente con el artículo 12 del Modelo de 1963. Las diferencias afectan a los siguientes extremos :a)en el ap. 1 se intrduce el concepto de "beneficiario efectivo"; b) El ap. 3 equipara al establecimiento permanente,la base fija para prestación de servicios profesionales"; la referencia al artº 14 - Trabajos independientes - resulta, por consecuencia, obligada.

(×) vid. De la Villa,J.Mª : "Régimen fiscal de la asistencia técnica", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero". Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1973.págs 497 a 512.

Primo, C: "Política española en torno a la transferencia de tecnología", en "Empresas Multinacionales y Derecho Español". Confederación Española de las Cajas de Ahorro. Madrid 1977; págs 399 a 406.

Werth,D. : "La aportación de tecnología y de bienes de equipo de origen extranjero", en "Empresas multinacionales... op, cit. págs. 407-416.

Brunschot F. van : "Tratamiento fiscal de los dividendos, intereses y royalties procedentes de España y recibidos por sociedades de algunos países del Mercado Común Europeo", en "Empresas Multinacionales... op.cit. págs 697 a 704.

1. Este artículo, junto con las normas integradas en los artículos 10 - Dividendos - y 11 - Intereses - integra los rendimientos derivados de la utilización de un capital mobiliario. El análisis del artículo 12 es de gran complejidad no sólo por la diversidad de elementos cuyo uso o cesión de uso conllevan el pago de una renta, sino también por el hecho de que en, ocasiones, prestaciones de servicios acompañan al uso o cesión aludidos. En efecto, el perceptor de la renta puede ceder el uso de un capital mobiliario constituido por bienes materiales de carácter no fungible (equipo industrial, etc..), de simples derechos registrados (derechos sobre obras literarias, artísticas, etc..) o no (contrato de "Know how"), o realizar prestaciones personales cuya calificación bascula entre las rentas de capital y las de trabajo (asistencia técnica).

Los cánones constituyen rentas procedentes de un contrato traslativo de uso y disfrute; concretamente de un contrato de arrendamiento de cosas ("locatio conductio rerum") que abarca las distintas modalidades del mismo : de cosas corporales y de derechos o bienes inmateriales. Entiendo que dichos pagos deben considerarse objetivamente, con independencia de que constituyan rentas de una actividad empresarial, y, por tanto, regular y habitual. Lo que justifica el tratamiento específico de tales pagos es que se abonan por el uso de elementos patrimoniales muy concretos, los cuales tipifican la renta. Es el objeto del contrato, es decir, el bien o derecho cedido el que califica la renta, y no el que tal modalidad comercial constituya la actividad habitual del arrendador, o que el pago se realice con arreglo a criterios distintos de los normales en otro tipo de arrendamientos: v.gr. porcentajes en proporción al volumen de rentas o a la utilización del bien. Por otra parte, este criterio es de gran utilidad para efectuar una interpretación armónica del artº 12 del Modelo, en relación con aquellos preceptos que ofrecen problemas de coordinación, fundamentalmente con el artº

7 - Beneficios empresariales - Y con el artº 14 -Trabajo independiente-.

Los criterios seguidos por la OCDE en la regulación de esta renta son los siguientes:

- a) delimitación del concepto de cánones (ap. 2);
- b) atribución de la potestad tributaria sólo al país de la residencia del beneficiario (ap. 1);
- c) exclusión del régimen especial de gravamen en caso de incidencia de un establecimiento permanente (ap. 3) o si se alternan las condiciones ideales de libre concurrencia en los contratos de los que derive el pago de cánones (ap. 4).

2. El ap. 2 del artº 11 da una definición de "cánones, utilizable en el conjunto del articulado del Convenio. La definición del Convenio. La definición es indicativa. Los Estados Contratantes, en sus negociaciones bilaterales, pueden incluir o excluir los bienes, derechos o prestaciones que consideren oportuno.

La definición, que evita la referencia a la legislación interna de los Estados Contratantes, alude a los bienes o derechos que integran las distintas modalidades de la propiedad literaria o artística; a elementos de la propiedad industrial y comercial, y a informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico.

El análisis del concepto conlleva diferenciar los siguientes extremos.

2.1. Títulos jurídicos de utilización del bien o derecho. Se alude, específicamente e inicialmente, "al uso o la concesión de uso". En ambos casos, las facultades y obligaciones del usuario se regulan por el título constitutivo de tal derecho. Como se ha seña-

lado, es un contrato de arrendamiento el que legitima al usuario a gozar o utilizar la cosa o el derecho por un tiempo determinado y precio cierto (1). Conforme a tal título, el arrendador (perceptor de la renta) queda obligado a la cesión de la cosa, y el arrendatario al abono del precio. El Modelo, siguiendo un criterio pragmático, vincula el pago de la renta no sólo al "uso efectivo de la cosa o derecho", sino también a la simple "concesión de su uso". De ello se deduce que es el dato objetivo de la celebración del contrato lo que determina el abono de la renta, independientemente de que el arrendatario haga uso o no de su derecho. Otra interpretación que cabe efectuar de la frase empleada en el Modelo, es que éste contempla dos situaciones: una de hecho, de utilización efectiva de un elemento patrimonial; y otra de derecho, de posible utilización de tal bien. Pero en ambos casos, es la percepción de la renta lo que determina un régimen fiscal especial.

El Modelo recoge otra modalidad de vinculación entre el titular de un bien o derecho y el usuario del mismo. En el supuesto ya contemplado, la percepción de la renta derivada de una obligación de dar o de poner a disposición a cargo del arrendador. Ahora el pago del canon se liga a una obligación de hacer. Este es el caso de las cantidades pagadas por "las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". Esta información implica una conducta consistente en la traslación de conocimientos y experiencias particulares para que puedan utilizarse por cuenta del adquiriente. En ocasiones, tal comunicación puede ir acompañada de servicios profesionales prestados por el transmitente, pero tales servicios configuran una relación jurídica diferente.

(1) cfr. artº 1543 del Código Civil.

2.2. La existencia de un contrato traslativo del uso o disfrute de una cosa o derecho , o consistente en la puesta a disposición de una información técnica, determina, en contraprestación, el abono de una cantidad. El Modelo se refiere a "cantidades de cualquier clase pagadas". Las observaciones que me sugiere esta frase, son las siguientes:

- a) la utilización de un bien patrimonial ajeno no conlleva, en todo caso, el pago de una renta (1);
- b) dicho pago deberá ajustarse al que rija en condiciones normales de mercado (2). En otro caso, el exceso queda sometido a normas especiales. Más adelante se trata este punto al comentar el ap. 4 del artº 12;
- c) "cantidades de cualquier clase" es una expresión muy amplia que hace referencia a dos aspectos. Cualitativo; pagos pactados en el contrato, o derivados de un uso impropio o abusivo del bien (p. ej. penalizaciones por falsificación de una patente (3); y cuantitativo; pagos ciertos y determinados o en proporción a parámetros establecidos (rentas, utilización del bien, etc);
- d) cantidades "pagadas" equivale a poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o los usos (4).

2.3. El elemento objetivo del contrato consiste en bienes o derechos que son utilizados. Estos pueden integrarse en las si-

(1) El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, presume retribuidas , salvo prueba en contrario, las prestaciones del capital y del trabajo (artº 7, ap. 1)

(2) Este es el criterio del citado Reglamento (cfr. artº 7 ap.2 párrafo primero).

(3) Esta interpretación concuerda con los conceptos utilizados en el Modelo y a los que se liga el pago: "uso o concesión de uso".

(4) cfr. artº 1157 Código Civil español.

guientes modalidades patrimoniales :

2.3.1. Propiedad literaria y artística. Se alude a "derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica". El precepto se refiere a la propiedad intelectual. El dato que califica la renta percibida como rendimiento del capital, es que sea percibida por persona distinta del autor. En otro caso nos encontramos en presencia de un rendimiento profesional o, en su caso, empresarial. El rendimiento del capital deriva de elementos patrimoniales no afectos a actividades profesionales, empresariales o artísticas realizados por el mismo sujeto perceptor de la renta. Si tal circunstancia se produce, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, con la intención de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios, en que consiste la actividad empresarial, profesional o artística, desvirtúa la naturaleza del rendimiento, incluyéndolo en la categoría de los procedentes de estas actividades (1).

a) La importancia económica de la propiedad literaria, artística y científica, su influencia innegable en la difusión de la cultura y de la ciencia y, por tanto, en la educación de los pueblos, y el detrimento que una imposición excesiva (o, en su caso, una doble imposición) produce en los intereses de los autores de los autores, ha determinado que no sólo la OCDE regule el tratamiento fiscal de dichas rentas, sino que otras Organizaciones internacionales se esfuercen en buscar soluciones favorables a los intereses de los Estados y de los autores. En tal sentido la Organización de las Naciones

(1) vfr. arts 46 y 54 , y 59 ap. 3 , letra c) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981. Este último artículo dispone en tal apartado y letra que "cuando los autores o traducciones editen o vendan directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), y la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) convocaron conjuntamente la "Conferencia Internacional de Estados sobre la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor" (1). La Conferencia, que tomó como base de discusión un proyecto de "Convenio Multilateral para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor" confeccionado por el Tercer Comité de Expertos Gubernamentales (2), elaboró un texto de Convenio Multilateral al que agregó un Modelo facultado de Acuerdo Bilateral, tendentes a evitar la citada doble imposición.

El Convenio multilateral de 13 de diciembre de 1979 se basa en los siguientes criterios:

- 1º) Derechos de autor son los que se derivan de una obra literaria, artística o científica, tal como éstas se definen en los Convenios Multilaterales de Derechos de Autor, comprendidos los pagos hechos a título de licencias legales u obligatorias, así como los relativos al derecho llamado "de suite" (artº 1º, ap.1).
- 2º) Beneficiario efectivo de regalías por derechos de autor es quien los perciba, en todo o parte, en calidad de autor, de derechohabiente o causahabiente del autor, o en aplicación de cualquier otro criterio pertinente convenido en un Acuerdo bilateral relativo a tales rentas (artº 2º).

El Convenio multilateral establece en todo caso, un mismo tratamiento jurídico; precinde, por tanto, de si constituyen rentas profesionales o rentas de capital.

(1) Dicha Conferencia se celebró en Madrid, por invitación del Gobierno español, del 26 de noviembre al 13 de diciembre de 1979.

(2) Dicho Comité elaboró el proyecto en su reunión, en París, del 19 al 30 de junio de 1978.

- 3º) La doble imposición que incide sobre el beneficiario de la renta, se evitará, eliminará o reducirá mediante Acuerdos bilaterales o por medio de medidas internas (artº 8º).

El Modelo Facultativo, de 13 de diciembre de 1979, es un prototipo que las partes pueden o no seguir. Sus normas tienen carácter indicativo y tienden a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor. Su estructura y método es muy similar al Modelo de la OCDE, si bien su objeto es mucho más limitado. Su artº XV dispone que en caso de divergencia entre el Acuerdo específico que, en su caso, pueda haberse adoptado en relación con tales rentas y otro Tratado más amplio de doble imposición (concertado previamente por los Estados Contratantes), las disposiciones de aquel tendrán preferencia en lo que atañe a tal objeto específico. Se trata, en definitiva, de la aplicación de los principios jurídicos de que la ley posterior deroga la anterior, y de que la ley especial priva sobre la general.

España firmante del Convenio Multilateral, no ha suscrito ningún Tratado específico relativo a regalías por derecho de autor.

b) Las "películas dinematográficas" plantean problemática especial derivada de la complejidad de los elementos y vínculos jurídicos que rodean su producción, distribución y exhibición. Incluso pueden cuestionarse su adscripción a categorías únicas: v.gr. obra literaria escenificada? ¿obra artística, conjunto de elementos heterogéneos? etc. Dejando a un lado esta cuestión, y considerando la película como producto terminado susceptible de explotación económica, la OCDE, en sus Comentarios, incluye en la categoría, "las rentas pagadas por la concesión de películas cinematográficas... Lo mismo si las películas se proyectan en salas de espectáculos o

en la televisión". Esta afirmación demuestra la generalidad de los términos utilizados en el artº 12, y la conveniencia de que, en los Convenios bilaterales, se especifique tal circunstancia. Los más modernos firmados por España (Canadá, Reino Unido, Rumanía, Suecia, etc...) aluden a las películas cinematográficas y a obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas para televisión. No obstante, es evidente que los adelantos tecnológicos pronto dejarán obsoletas estas definiciones. El espíritu de la norma, sin embargo, es claro y concreto.

La difícil catalogación de las rentas derivadas de la concesión de las películas cinematográficas, ha determinado que, en ocasiones, los Estados Contratantes consideren aquéllas como beneficios industriales y comerciales, sometidos a las disposiciones de los artículos 5,7 y 9.

En el Convenio Multilateral sobre regalías por Derechos de Autor", el artº 1º, ap. 2, excluye expresamente del campo de aplicación del Convenio "las regalías pagadas por la explotación de obras cinematográficas o de obras que se expresen por un procedimiento análogo al de la cinematografía... cuando dichas regalías se deban al productor de dicha obra o a sus derechohabientes o causahabientes". Se plantea el problema de cómo deben considerarse y tratar jurídicamente, las rentas que se obtengan en calidad distinta de las señaladas. Aunque el espíritu de la norma parece ser el excluir, en todo caso, las rentas derivadas de las películas y similares, por su carácter netamente industrial, la duda se plantea al relacionar este precepto, con el artº 2 -Beneficiario de regalías por derechos de autor"- . El artº 2º integra rentas de capital y de empresas; el artº 1º ap. 2, parece referirse sólo a las de empresas.

2.3.2. Propiedad industrial y comercial. Según el ap. 2 el artº 12, son "cánones", las cantidades pagadas por el uso

o concesión de uso " de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano fórmula o procedimiento secreto", o "de un equipo industrial, comercial o científico". El artículo integra la tecnología científica y la tecnología industrial; o, en otros términos, rentas "pasivas" (patentes, marcas, etc) y rentas "activas" (equipos industriales, comerciales o científicos).

El canon se abona por el uso o concesión de uso de varios de tales elementos patrimoniales, tanto si estos se han inscrito o no en un registro público como si son o no susceptibles de inscripción. "Canon" es la cantidad pagada tanto por la ejecución de un contrato de cesión de una patente, como por la falsificación o uso abusivo de la misma. "Canon" equivale a renta que se paga por el uso o concesión de uso de un bien, no por su venta. El precio de una enajenación definitiva puede caer dentro de los artºs 7 - Beneficios empresariales-, 13,-Ganancias de capital - ó 21 - Otras rentas-.

a) Los temas que atañen al "equipo industrial, comercial o científico" de una empresa, se refieren a la determinación de su concepto y al tratamiento jurídico tributario que ha de darse a las rentas obtenidas en caso de que se ceda su uso a terceros (1).

1º) La determinación del concepto tiene trascendencia si el país de la fuente (donde reside el arrendatario) tiene reconocido un derecho de retención. Si no, la calificación

(1) En la actualidad este tema está siendo objeto de consideración pormenorizada en el seno del Grupo de Trabajo nº 1, sobre la Doble Imposición del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. El problema de tratamiento fiscal de alquiler de contenedores y, en general, del arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico, ha sido suscitado por los países más desarrollados, como consecuencia de la minoración de ingresos fiscales que se les produce al exigirse por el país de la fuente un gravamen compartido, y, por tanto, una retención tributaria.

del pago como canon es indiferente pues no incide en su tratamiento jurídico fiscal; en este caso, el país de la residencia del beneficiario grava él sólo la cantidad representativa del precio del arrendamiento. Si, por el contrario, el país fuente tiene reconocida tal facultad, la calificación de un bien como "equipo" será esencial para adscribir las rentas derivadas de su arrendamiento al artº 12, o, por el contrario, al artº 7, con las consecuencias que de ello se derivan : gravamen compartido o gravamen exclusivo en residencia, según se apliquen, respectivamente, el artº 12 ó el artº 7.

La OCDE no define ni aclara en sus Comentarios lo que debe entenderse por tal; de forma muy genérica lo equipara a propiedad industrial o comercial. Tampoco existe tal necesidad porque el criterio es el atribuir el gravamen de las rentas derivadas de su utilización por terceros, exclusivamente al país de residencia del beneficiario.

Entiendo que por "equipo industrial, comercial o científico" debe entenderse el conjunto de elementos patrimoniales tangibles que se integran en el inmovilizado material y que están directamente relacionados con la actividad del propietario (maquinaria, utillaje, instalaciones, elementos de transporte, mobiliario, enseres, equipos para procesos de información, etc). El concepto excluye los elementos patrimoniales tangibles de naturaleza inmueble, y los elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica.

2º) Delimitado así el concepto, el problema que se plantea es el de determinar el régimen jurídico fiscal aplicable, cuando el arrendador reside en Estado distinto del beneficiario. Presupuestos básicos es que entre los dos Estados exista un Convenio de doble Imposición, y que en el artº 12 se considere canon la cantidad pagada por el uso o concesión de uso de tal equipo. Caben dos posibilidades:

- i) que el Convenio atribuya la potestad de gravar sólo al Estado de residencia de arrendador: no se plantea problema alguno. Las rentas así obtenidas se integran en el conjunto de las obtenidas por tal persona, y será la legislación interna la que determine su tratamiento tributario.
- ii) que el Convenio distribuya aquella potestad entre el Estado de residencia y el Estado fuente. En este caso, a su vez, cabe distinguir dos supuestos:

-Que el arrendador se dedique habitualmente al ejercicio de tal actividad:

A primera vista, por ser ésta su actividad empresarial, las rentas deberán calificarse como "beneficios empresariales" y gravarse en el artº 7. Ello determina, nuevamente la atribución de la potestad exclusiva de gravar al Estado de residencia, salvo que el beneficiario tenga en el Estado fuente un establecimiento permanente a través del cual opere en este Estado (1).

Sin embargo considero que esta solución no es viable porque, de acuerdo con lo expuesto en el punto 1, este artículo considera, en todo caso, como cánones las rentas pagadas por la utilización o concesión de uso de un "equipo industrial, comercial o científico" independientemente de que constituyan rentas empresariales típicas. Es decir, el dato objetivo del arrendamiento de tales bienes, es lo que determina la aplicación del artículo. En apoyo puede aludirse, asimismo, a lo dis-

(1) Un tema marginal es el de determinar en qué casos una empresa actúa en la otra por medio de establecimiento permanente. La cuestión tiene especial significado en el caso de alquiler de contenedores.

puesto en el ap. 7 del artº 7 del Modelo que otorga preferencia a los artículos que regulan separadamente rentas especiales.

La conclusión , es que el país de la fuente tendrá, en tal caso, un derecho de retención y que el Estado de residencia gravará también, pero deberá evitar la doble imposición.

- que el arrendador obtenga tal renta de modo no habitual:

En este supuesto el problema se simplifica porque la renta así obtenida queda sujeta , desde luego, al régimen tributario esbozado en la conclusión procedente.

3º) El artº 12 también se aplica en caso de "arrendamiento financiación", y particularmente en el de "leasing". El objeto exclusivo o principal del contrato es normalmente un arrendamiento, incluso aunque el arrendatario devenga propietario. El artº 12 se aplica a los cánones pagados hasta el día en que el arrendatario ejercite la eventual opción de compra (1).

Sin embargo, en caso de "ventas a plazos" y de "arrendamientos-ventas", señala la OCDE, que al predominar los elementos de venta, el artº 12 no es aplicable; en su caso, los artºs 7 - beneficios empresariales -, 13 - ganancias de capital- o 21 - otras rentas - son los que se deben tenerse en consideración.

b) El tratamiento de "contenedores" presenta un enfoque y tratamiento especial derivado de la pluralidad de formas que puede adoptar; v.gr. : arrendamiento para uno o más viajes, incluyendo un único viaje de un depósito a otro, o un viaje múltiple con

(1) La figura del arrendamiento financiero se recoge, en la actualidad, en el artº 23 del Real Decreto 3061/1979 de 29 de diciembre sobre el Régimen fiscal de la inversión empresarial; y en el artº 66 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981.

devolución al mismo depósito o a otro distinto; arrendamiento a término , bien a corto plazo (con día abierto de terminación, con opción de renovación o con día exacto de terminación), o bien a largo plazo (con las mismas opciones, y además la de cancelar prematuramente el contrato después de transcurrido un determinado periodo); arrendamiento con opción de compra, etc...

España ha formulado una reserva al artº 12, concordante con la manifiesta en el artº 8. Nuestro país se reserva el derecho de proponer en sus negociaciones bilaterales que el alquiler de contenedores, incluso a título complementario o accesorio, se considere como actividad distinta del transporte marítimo y aéreo, excluida del campo de aplicación del artº 8. Consecuentemente, se postula su gravamen dentro del artº 12, al considerar estos elementos como "equipo industrial".(1).

La Orden Ministerial de 17 de junio de 1981 (2), que aprueba la doctrina de la Dirección General de Tributos expuesta en las contestaciones a consultas vinculantes en relación con el Impuesto sobre Sociedades, señala que no cabe retención por este Impuesto si se dan las circunstancias siguientes:

- que la contratación se realiza con entidades no residentes en España sin establecimiento permanente aquí;
- que los contenedores se utilicen substancialmente fuera del territorio nacional; el hecho de que ocasionalmente toquen este territorio sólo en la zona aduanera o hasta la descarga en el muelle o almacén no modifica tal hecho; y
- que en ningún caso los contenedores se utilicen para transportes nacionales.

(1) vid. supra punto 3.1. del Comentario al artº 8 - Navegación marítima , interior y aérea.

(2) B.O.E. del 18 de julio de 1981.

No es necesario señalar que tal doctrina afecta a los residentes de países que no tengan suscrito Convenio de doble imposición con España.

2.3.3. Informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico.

a) Cánones son también las cantidades pagadas "por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". Señala la OCDE que el apartado 2 contempla únicamente el concepto de "Know how". La "Association de Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle" (ANBPPI) define el concepto como "el conjunto no divulgado de informaciones técnicas patentadas o no, que son necesarias para la reproducción industrial directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento ; procediendo de la experiencia el "know how" es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mejor conocimiento del progreso de la técnica" (1). Tal concepto excluye la "locatio conductio operarum" o prestación de servicios, pues, en este contrato el que presta el servicio se compromete a la obtención de un resultado para la otra parte. En el contrato de "know how", el cedente no interviene en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. En el supuesto de contratos mixtos (cubren "know how" y prestaciones de servicios, p.ej. el de "franchising") puede descomponerse la remuneración total y aplicar a cada una de sus partes el régimen fiscal que le sea propio. Si una

(1) Primo, C. "Política española ... op.cit. señala que "por principio, la empresa prefiere vender el producto o servicio antes de vender el método o técnica para la fabricación de tal producto o realización del servicio. Sólomente cuando no puede vender su producción en ciertos mercados (o cuando se ve obligada por las leyes) es cuando trata de obtener un beneficio marginal transmitiendo su tecnología e imponiendo el máximo de garantías o salvaguardas que el receptor esté dispuesto a admitir, y exigiendo en acciones una participación en el capital de la empresa receptora" (pág.399).

de las prestaciones constituye el objeto principal, indiscutible, del contrato, es factible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

De acuerdo con tales planteamientos y solución, el tema se simplifica en gran medida. Lo pagado por la transmisión de informaciones relativas o experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico se incluye en el artº 12 y se grava como cánón; lo abonado por prestación de servicios tributa por el artículo que, en su caso, corresponda; v.gr. artículos 14,15 ó 17. En el caso de contratos mixtos (representaciones artísticas - p. ej. musicales - que se graban magnetofónicamente y son objeto de explotación industrial posterior) la renta , distribuida por conceptos , queda sometida al artº 12 y al artículo que grava el tipo de servicios de que se trate; en este caso el artº 17 - Artistas .

b) El artº 12 plantea, sin embargo, dos cuestiones: una, referente a la filosofía que le inspira; y otra, al régimen de gravamen si el precepto menciona expresamente la "asistencia técnica"

- El primer tema se vincula al carácter restrictivo que preside la tributación de los cánones. En efecto: la OCDE adopta criterios limitados en cuanto a los conceptos que integran el término "canon" y en cuanto al Estado al que atribuye la facultad de gravar. La limitación aludida se plasma en la interpretación que del precepto se contiene en los Comentarios. Las cantidades pagadas por informaciones industriales, comerciales o científicas se reconducen al contrato de "know how" agotándose éste en la mera transmisión de un conocimiento o técnica. Cualquier prestación de servicios queda excluida. Además, el Modelo atribuye la facultad de gravar sólo al Estado de residencia del beneficiario. Tales rasgos patentizan la influencia de los países exportadores de tecnología en la redacción de

norma. Se excluye la prestación de servicios porque, aun cuando con motivo de alguna negociación bilateral se otorgue al Estado fuente la facultad compartida de gravar, éste no podrá hacer tributar tales servicios pues éstos quedan sólo sujetos a la potestad del país de residencia del técnico o profesional.

- La segunda cuestión se refiere a la determinación del concepto y contenido de la "asistencia técnica", cuando el artículo 12 considera como cánones los pagos derivados de su prestación. "Asistencia técnica", es un término que une a la generalidad de su utilización, la imprecisión de su concepto (1). Las normas españolas no han seguido trayectorias uniformes en su delimitación. En unos casos, han equiparado el concepto a la cesión de utilización de patentes y procedimientos de fabricación, transformación y conservación de productos; en otros, han englobado también la prestación de servicios personales (2). En la actualidad el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981 utiliza el término pero no lo define. Los rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica se consideran procedentes del capital mobiliario, siem-

(1) Sobre el concepto de Asistencia técnica, puede verse: Benitez Castelar, C: "Régimen fiscal de los convenios de asistencia técnica". Madrid 1969. Santaolalla, C. y Gabriel y Galán, J. M^a "Los contratos de asistencia técnica", II Jornadas Nacionales del petróleo y gas natural. Sindicato Nacional del Combustible. Madrid 1975. Brunschot, F. van y Deschamps, R.: "Espagne. Imposition d'un contrat d'assistance technique". Intertax, 1976/9, pag 325 a 328.

(2) Ley 83/1961 de 23 de septiembre, de Reforma Tributaria (artº 19); Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (artº 55 ap. 1 letra c); Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1967 (artº 20, ap. 2); Decreto 2343/1973, de 21 de septiembre (artº 1º); Ordenes Ministeriales de 5 de diciembre de 1973 y 30 de julio de 1981; y Circular de la Dirección General de Aduanas de 6 de junio de 1972 (puntos 3.2.1.9. y 6.5.2.1.).

El Texto Refundido de las disposiciones legislativas sobre Inversiones Extranjeras en España, sancionado con fuerza de Ley por el Decreto 30214/1074, de 31 de octubre, señala que tales inversiones podrán realizarse aportando directamente a una empresa asistencia

pre que el sujeto pasivo no utilice los derechos en el seno de su actividad empresarial o profesional (artº 54,ap. 1, letra f).Consecuentemente, los rendimientos derivados de la asistencia técnica cuando ésta se preste por quienes ejerzan tales actividades y siempre que tal prestación tenga lugar en el ámbito de éstas no tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario (artº 54,ap. 2, letra d). El Reglamento no define, pues, la asistencia técnica;sólo califica sus rendimientos como de capital o empresariales según que, respectivamente, se obtengan de modo esporádico o de modo habitual. Queda la duda de si tal asistencia consiste en la transferencia de un elemento patrimonial con valor objetivo, relativo a procesos industriales, comerciales o científicos, o si engloba también servicios profesionales.

Las rúbricas A/3 y A/5 del Código de Liberación de Operaciones Invisibles de la OCDE de 12 de diciembre de 1961(1) con-

técnica, patentes y licencias de fabricación extranjera (artº2.1)c); y el Reglamento de Inversiones Extranjeras en España, aprobado por el Decreto 3022/1974, de 31 de octubre, en su artº 2,1)c), reitera dicha posibilidad pero sin que tampoco defina tal concepto.

(1)A ellas se refería la Resolución de 17 de marzo de 1961 del, hoy extinguido, Instituto Español de Moneda Extranjera al considerar liberalizados los pagos que de ellas se derivaban. En la actualidad, la Orden de 14 de septiembre de 1979 del Ministerio de Comercio, deroga tal Resolución y la de 5 de marzo de 1962, sobre liberalización de operaciones, también del citado Instituto.Dicha Orden en su artº 1º dispone que las transacciones derivadas de las mismas quedan liberalizadas, no requiriendo autorización administrativa previa de la Dirección General de Transacciones Exteriores. En el Anexo I considera operaciones liberalizadas, en relación con servicios y operaciones diversas de la industria y el comercio, la asistencia técnica; el alquiler de maquinaria; gastos de montaje de maquinaria exportada o importada; patentes, diseños y marcas (su cesión o adquisición); derechos de autor; contratos de obra (construcción y conservación de edificios, carreteras, puentes, puertos, proyectos y ejecución de plantas llave en mano,etc.. ejecutados por empresas especializadas, generalmente a tanto alzado, previa adjudicación en concurso o subasta públicas. La Orden Ministerial de 14 de septiembre de 1979 ha sido desarrollada por la Circular 14/79 de la Dirección General de Transacciones Exteriores que ha establecido las normas operativas para

sideran asistencia técnica :

- la asistencia en vista de la producción de bienes y servicios en todas sus fases por un periodo fijado en función del objeto particular de esta asistencia, que puede comprender, por ejemplo, consultas y desplazamientos de expertos ,realización de planos y dibujos de orden técnico, controles de producción, estudios de mercado, así como la formación de personal (A/3); y
- La cesión y licencia de patentes, dibujos o invenciones, protegidas o no, y transferencias derivadas de tales cesiones o licencias (A/5).

Tales criterios, por su amplitud , no parecen aplicables en el Modelo de la OCDE. Algunos de los supuestos considerados por el citado Código como asistencia técnica, exceden el ámbito y contenido del artº 12, tal como está concebido y redactado.

Ante la necesidad de buscar una solución práctica, los criterios por los que me inclino son los siguientes:

- 1º) el artº 12, según está redactado, excluye la prestación de servicios; ésta cae dentro de los preceptos que regulan la actividad personal del sujeto que los realiza (artºs 14,15 ó 17);
- 2º) si un Convenio en particular incluye en el artº 12 el término "asistencia técnica" (v.gr. Convenios firmados por España con Brasil, Italia, Rumanía y Suecia) debe entenderse referida a servicios personales (instrucciones, asesoramiento, enseñanza, estudios, planos puesta en práctica), pero en relación con actividades industriales, comerciales o científicas;
- 3º) delimitada así la asistencia técnica, los servicios en que consiste deben tributar en concepto de canon, y sin perjuicio del derecho de gravar que corresponde al Estado de la residencia del beneficiario. Se trata, pues, de auténticos servicios pero que por su conexión con una actividad indus-

el desarrollo de aquélla. (esta Circular puede encontrarse en los Cuadernos de Información Comercial Española - ICE - Nº 1713, de 31 de enero de 1980).

trial, comercial o científica, sus rendimientos tributan como canon;

- 4º) es indiferente que los servicios se presten por una persona física o por una sociedad de servicios profesionales; que dimanen de un contrato de prestación de servicios "strictu sensu" ("locatio conductio operarum") o de un contrato de ejecución de obra ("locatio conductio operis").

2.4. Se excluyen del concepto de cánones y, por tanto, del ámbito del artº 12, las cantidades fijas o variables pagadas por la explotación de yacimientos, fuentes, u otros recursos naturales. Tales pagos que pueden devenir de auténticos derechos reales inmobiliarios (p. ej: el censo), como de los administrativos (concesión demanial) se rigen por el artº 6 - Rentas Inmobiliarias.

3. El régimen tributario de los "canones" se determina en el ap. 1 del artº 12. "Los cánones procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo". La norma es tajante; el régimen fiscal propuesto excluye, sin lugar a dudas, la potestad del Estado de la fuente. El adverbio "sólo" evita las dudas que la tributación de los cánones pudiera suscitar al exégeta.

Este régimen "absolutista" únicamente cede ante la existencia de un establecimiento permanente o base fija situada en el Estado de donde procedan los cánones, y siempre que el derecho o propiedad por los que éstos se abonen les estén vinculados efectivamente.

España, país tradicionalmente importador de tecnología, ha formulado una "Reserva" al Modelo de la OCDE. La reserva española se centra en la posibilidad de gravar los cánones en la fuente. Sin excepción todos los Convenios suscritos por España incorporan un apartado atribuyendo tal potestad al Estado de procedencia de los pagos, cualquiera que éste sea. La posición española no impide que el otro Estado

también grave los cánones si éstos proceden de su territorio.

La incorporación a los Convenios españoles de tal criterio, exige estructurar las anotaciones que siguen según el esquema configurado para dividendos e intereses. El Comentario, no obstante, y por tal razón, se reduce a las especialidades de los cánones.

3.1. El Estado de la residencia no es el único que puede gravar esta renta. Los Convenios en que también se faculta al Estado de la fuente, suprimen en el ap. 1 el adverbio "sólo", y establecen que "los cánones procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este otro Estado".

La determinación de la residencia del beneficiario, la aplicación del Convenio sólo a las rentas que procedan del otro Estado Contratante, y el significado que debe atribuirse al término "pagados", no ofrecen especialidad alguna, en relación con lo ya dicho para dividendos e intereses.

3.2. La facultad compartida de gravamen que se reconoce al Estado fuente, se plasma en el ap. 2. Este limita la potestad del Estado de la residencia ("sin embargo"), y la otorga conjuntamente al Estado de la fuente. Los condicionantes que afectan al poder de este Estado derivan, también, del Convenio y de la legislación interna. Premisa "sine qua non" es que en la legislación del Estado de la fuente esté admitida la posibilidad de gravar.

3.2.1. Límites derivados del Convenio.

a) El gravamen duplicado de unas mismas rentas, impone su limitación en la fuente; pero tal sacrificio exige que el perceptor sea el "beneficiario efectivo".

b) El hecho imponible, lo constituye la percepción de la renta derivada del uso o de la cesión de uso de un bien o derecho patrimonial. Si el Convenio incluye la "asistencia técnica", se plantea el problema de determinar el contenido de este concepto.

La base imponible, la constituye "el importe bruto" de los cánones. El problema apuntado al tratar de los intereses, relativo a la existencia de una doble imposición parcial a pesar de la imputación que efectue el Estado de residencia, ~~se da~~ aquí, también, si bien con menor virulencia, pues en este caso la prestación del beneficiario, normalmente, nace de él mismo.

c) La localización de la fuente es operación necesaria para el gravamen de los cánones. Los Convenios en que la tributación de la renta se comparte entre ambos Estados, incorporan un apartado que regula tal extremo. La quiebra del principio de residencia se produce aquí también cuando los cánones se abonan por la obtención de bienes o derechos adquiridos en interés de un establecimiento permanente o base fija situados en un Estado, y el pago se soporta por éstos.

d) El tipo limitado en la fuente puede variar, en porcentaje, según el tipo de bien o derecho transferido. Actualmente existe tendencia a favorecer los intercambios culturales; por ello, sus elementos representativos se eximen de tributación en la fuente o se gravan a un tipo distinto, lógicamente, más bajo. Al analizar los Convenios suscritos por España se verán los criterios adoptados por nuestro país.

La consideración de este límite como un techo, el carácter independiente de la tributación en la fuente, y la inaplicación de recargos interiores son conceptos que no ofrecen especialidad alguna.

e) Las Autoridades competentes también regulan la aplicación del límite de imposición en la fuente. Son aplicables los sistemas de "reducción" y/o "devolución".

3.2.2. Límites derivados de la legislación del Estado de la fuente.

Se gravan los cánones de acuerdo con la legislación del Estado de donde proceden.

a) La determinación del hecho imponible no ofrece problemas en el Derecho español. La Ley 44/78, en sus artºs 3º y 15, dispone que componen la renta del sujeto pasivo, "los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial" que no se encuentre afecto a actividades profesionales o empresariales realizadas por aquél. El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, en su artº 6º, reitera tal idea. Pero en el artº 54 incluye, expresamente, entre los rendimientos del capital mobiliario: a) "los procedentes de la propiedad industrial o intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor, así como los derivados de la prestación de asistencia técnica, siempre que el sujeto pasivo no utilice los derechos en el seno de su actividad empresarial o profesional , en su caso" (letra f); y b) "los procedentes del arrendamiento de bienes y derechos" (letra g). En la Ley 61/78 (artº 3º) impera el mismo criterio que el establecido en la Ley 44/78.

La calificación de estos rendimientos como de capital o de empresa, que tiene influencia innegable en el ámbito de la legislación interna, no afecta al gravamen de los cánones a nivel internacional, porque el Convenio grava un pago específico, independientemente de que tal renta constituya o no una renta de empresa.

b) La consideración de sujeto pasivo deriva de

la percepción de los cánones. La Leyes 44/78 y 61/78 vinculan tal circunstancia a la percepción de la renta en España o a su abono por un residente de aquí. El Reglamento de 1981, considera como renta obtenida en territorio español, los rendimientos que provengan de patentes, asistencia técnica o cualquier otra prestación de trabajo o capital (artº 19, letra d); y la Ley 61/78, considera como tal, las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español (artº 7, letra b). La excepción a la obligación real de contribuir recogida en el artº 14, última proposición, del Reglamento de 1981 es igualmente válida para los cánones (1).

c) La determinación de la base no ofrece especiales problemas. La integran el "importe bruto de los cánones". La presunción de onerosidad de las prestaciones del trabajo y del capital rige aquí también (2). A falta de un parámetro determinado, como lo es el interés básico del Banco de España para los préstamos, las prestaciones se estiman por su valor normal en el mercado; se entiende por tal el precio que a la sazón se acordaría para las mismas entre sujetos independientes (artº 7,2) segundo párrafo, del Reglamento de 1981). Se trata de la aplicación del principio del arm's length.

d) La deuda tributaria es fácil de determinar. Resulta de la aplicación del tipo establecido para el bien o derecho transferido al importe bruto pagado. La cuestión que puede suscitarse es la del montante de impuesto que se imputa en el Estado de

(1) cfr. Nota marginal (1), en letra b) del ap. 3.2.2. del Comentario al artº 11 - Intereses -

(2) cfr. artº 3º, tres de las leyes 44/78 y 61/78.

residencia al beneficiario del canon, si en el país de la fuente éste ha disfrutado de una exención total o parcial de los impuestos exigibles sobre tal renta. Debe anotarse que la incidencia de la Reforma Tributaria de 1968 en el régimen de las exenciones y bonificaciones aplicables a los cánones, ha sido mucho mayor que en el caso de los intereses. El problema planteado ofrece, consecuentemente, menor entidad, aunque será examinado al comentar el artº 23 - Métodos para evitar la doble imposición.

e) El procedimiento de gestión no ofrece especialidades.

4. La incidencia del establecimiento permanente en el régimen fiscal de los cánones se determina en el ap. 3 del artº 12 del Modelo. La exclusión de la "vis atractiva" se recoge en este apartado. En el Estado de la fuente, los cánones están sujetos como rentas del establecimiento o base fija situadas en el mismo, propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si se derivan de derechos o bienes que formen parte del activo del establecimiento o de la base fija o de una u otra manera se vinculan efectivamente a los mismos. El ap. 3 del Modelo señala que "las disposiciones del apartado 1 no se aplican", porque sólo es este apartado el que determina el régimen fiscal de los cánones abonados a un residente de otro Estado. En los Convenios en que se comparte la soberanía tributaria, la frase inicial del apartado correspondiente debe ofrecer el siguiente tenor : "las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican", porque son dos los apartados que configuran dicho régimen fiscal.

En los Convenios en que así se comparte el gravamen de los cánones, la incidencia del establecimiento permanente también afecta a la posición del deudor. Es el Estado donde aquel

radica, donde se localiza el origen o la fuente de la renta. Por ello, el apartado correspondiente incorpora una proposición relativa al establecimiento permanente y base fija, situados en uno de los Estados Contratantes. El Cuadro sinóptico recogido como nota marginal en el punto 4.2. del Comentario al artº 11 - Intereses - tiene aquí plena vigencia y aplicación, cambiando lo que hay que cambiar.

En materia de cánones no se plantea, sin embargo, el problema de su gravamen por "cifra relativa". La legislación interna española lo ha circunscrito a dividendos, intereses y percepciones de miembros de los Consejos de Administración.

5. La limitación del campo de aplicación de las disposiciones relativas a los cánones, cuando su importe exceda del que se hubiera pactado en condiciones de libre concurrencia, es aplicable a los cánones(1). El Modelo incluye esta cláusula en el ap. 4 del artº 12.

6. Los Convenios españoles de doble imposición presentan una especialidad fundamental en relación con el Modelo, pues en todos, sin excepción, se configura un régimen fiscal basado en la distribución de la soberanía tributaria. Difieren entre ellos mismos pues cada Tratado obedece a motivaciones particulares.

6.1. Todos, salvo el de Marruecos (éste describe los supuestos determinantes de "canón" al diferenciar los tipos

(1) vid. Supra punto 5 del Comentario al artº 11 - Intereses -.

aplicables) contienen la definición del término. Se acoplan, salvo ligerísimas variantes, a la definición del Modelo, que no ha variado en ninguna de sus dos ediciones, la de 1963 y la de 1977. Especialidades de algunos Convenios son las siguientes:

a) Los suscritos con Japón (Protocolo ap. 4), Noruega (artº 12, ap. 4) y Países Bajos (artº 12, ap. 4) excluyen del concepto, los beneficios procedentes de la enajenación de los bienes o derechos incluidos en la propia definición. En tal supuesto se aplica al artº 13 -Ganancias de capital - atribuyéndose la potestad exclusiva de gravar al Estado de residencia del enajenante. A su vez, el Convenio con los Países Bajos condiciona la efectividad de esta exclusión a que el comprador no se obligue a la reventa de tales bienes o derechos. En tal caso, al someter la aplicación de la norma a tal condición resolutoria, el cumplimiento de ésta determina "a sensu contrario", que la primera enajenación se comprenda en el artº 12 (Protocolo ap. X. Ad. al artº 12).

b) Los tratados con Canadá y Rumanía se refieren en términos genéricos, a los "derechos de autor", pero sin especificar su contenido.

c) Los suscritos con Brasil, Canadá, Dinamarca, Reino Unido, Rumanía, Suecia, Marruecos y Polonia, integran las cantidades pagadas por el uso o concesión de uso de películas y cintas o bandas de grabación (magnetoscópicas) para radio y televisión. Indudablemente, la tecnología moderna queda incorporada a casi todos los Tratados de firma más reciente. Si el Convenio no recoge específicamente tales términos, aunque se refieran a películas cinematográficas, deben considerarse excluidos.

d) En relación con el "arrendamiento de equipo"

el Tratado con Bélgica excluye el que "constituya un bien inmueble incluido en el artº 6". Esta aclaración deriva de la dificultad jurídica para definir como canon determinados pagos. Por otra parte, y según este artículo, la definición de "inmueble" debe ajustarse a la legislación interna de cada uno de los Estados. El Convenio con Dinamarca, incluye en la definición los "equipos de transporte"; tal inclusión podría considerarse que abarca los "containers". El de Marruecos, incorpora los equipos "agrícolas y portuarios". En ambos casos no se aclara el contenido de tales términos.

e) Sólo los tratados con Brasil, Italia, Suecia y Marruecos incluyen expresamente pagos por "asistencia técnica". En los casos de Brasil y Suecia de forma concreta; y en los de Italia y Marruecos, circunscribiendo el término a una modalidad específica de la misma, concretamente a los "estudios técnicos o económicos "(Marruecos)" de carácter industrial o comercial"(Italia, Protocolo, letra c). La consideración como "asistencia técnica" de otros trabajos distintos de los específicos, puede plantear problemas interpretativos en estos Convenios por la dificultad de definir el concepto. El Convenio con Brasil, para evitar dudas, aclara en el Protocolo que la expresión "por informaciones relativas a experiencias de orden industrial, comercial o científico" comprende las rentas procedentes de la prestación de servicios y asistencia técnica"

6.2. La tributación de los cánones en el Estado de residencia del perceptor se admite plenamente en todos los Convenios. Dicha facultad se combina con la atribuida al Estado de la fuente. El Convenio de Rumanía presenta una anomalía técnica, pues su ap. 1 utiliza el adverbio "sólo", esto, que equivale a la exclusividad en favor del Estado de residencia, se enerva en el ap. 2,

mediante la potestad reconocida al Estado fuente. El sentido de la Norma, al combinar los ap. 1 y 2, queda, sin embargo, claro.

En determinados Tratados se observan particularidades en relación con los "derechos de autor". Los Convenios suscritos con Canadá (artº 12, ap. 3), Checoslovaquia (artº 12, ap.3) y Polonia (artº 12, ap.3) disponen que los cánones por "producción o reproducción de obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas" sólo tributan en el Estado de residencia del beneficiario. En todo caso, se excluyen las películas cinematográficas y los filmes o cintas de video para televisión, que se someten al régimen normal; es decir, gravamen en fuente y residencia. Esta norma tiene, a su vez, una excepción en el caso de Polonia consistente en que tales pagos sólo tributan en el Estado de residencia del beneficiario, si las películas o cintas se han suministrado dentro del marco de Acuerdos Culturales concertados entre los Estados Contratantes (Protocolo, Ad. al artº 12).

En todos los casos, con tales medidas se pretende favorecer los intercambios culturales, aliviando la tributación de los autores.

6.3. El tipo limitado de retención en la fuente ofrece dos particularidades :

a) La primera, vinculada a su propia aplicación. Así los Convenios con Canadá (artº 12, ap. 2), Checoslovaquia (artº 12, ap.2) y Polonia (artº 12, ap.2) supeditan la aplicación de tal tipo a que los cánones tributen efectivamente en el Estado de residencia del perceptor.

b) La segunda, a los distintos porcentajes establecidos según la naturaleza del bien que origina la renta. La influencia de criterios no estrictamente fiscales se ha dejado sentir. Los

intercambios culturales nuevamente obtienen un trato de favor. Los Convenios con Italia (artº 12, ap. 2, a) y Marruecos (artº 12, ap. 2, a) establecen, respectivamente, un tipo de retención del 4% y del 5% para obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas (Marruecos, incluye también las científicas). En ambos casos, se excluyen las películas y cintas para cine o TV. El Convenio con Brasil también diferencia los tipos tributarios, correspondiendo a los Derechos de autor un porcentaje del 10% ; la especialidad de este Tratado es que incluye las películas o cintas para cine, televisión o radiodifusión (artº 12, ap. 2, a).

Estos Convenios han procurado diferenciar, mejorándolo, el régimen tributario que afecta a determinadas manifestaciones culturales; pero, salvo el caso del Brasil, las películas cinematográficas o para TV se han considerado producción industrial. Los otros tipos que gravan , en tales Convenios, el resto de los cánones son : 15% , en Brasil; 8% en Italia, y el 10% en Marruecos.

El Convenio con Brasil, en aplicación del principio de no discriminación, concede a España la reducción del tipo general de gravamen (15%) si una vez firmado el Convenio, se redujera en Brasil el impuesto que incide sobre cánones "no culturales". La concesión opera si la reducción impositiva se aplica a un residente de un tercer Estado no situado en Iberoamérica (Protocolo ap. 4, Ad. al artº 12, ap. 2).

6.4. La incidencia del establecimiento permanente se recoge en todos los Convenios, pero en el de Italia, la vinculación del derecho o propiedad por los que se pagan los cánones con el establecimiento permanente, determina que, en defecto de aplicación de los límites de tributación establecidos, el Estado en que radique el establecimiento grave tales rentas "según su propia legislación interna (artº 12, ap. 4, final).

6.5. Otras normas que merecen comentario son las siguientes: .

a) El artº 13 del Convenio con los Países Bajos determina la imposibilidad de que las Organizaciones internacionales, sus organismos y funcionarios, y los miembros de misiones diplomáticas o consulares de un tercer Estado acreditados en un Estado Contratante (distinto del que grava limitadamente) hagan uso de la reducción establecida en el ap. 2 del artº 12 - Cánones gravados al 6% - si tales rentas no están sometidas a imposición en el Estado en que estén acreditados (artº 13). En este mismo Convenio, el ap. VI ad. al artº 12 del Protocolo, establece un plazo de caducidad de dos años para exigir la devolución del impuesto retenido en exceso en la fuente.

b) El Convenio con el Reino Unido (artº 12, ap. 7) limita la aplicación del artº 12 a los supuestos de buena fé comercial, excluyendo los casos en que el derecho o propiedad que generan los cánones se hayan creado o cedido con el fin primordial de obtener los beneficios del artículo. Lo que se pretende es evitar el uso abusivo del Convenio. De todos modos, precisar el contenido de un concepto tan general como "buena fe comercial" no deja de plantear problemas prácticos.

c) El tratado con Rumanía (artº XII, ap. 5) al localizar la fuente de la renta, alude a "una subdivisión administrativa territorial". El término hace referencia a la especial organización rumana; su artº III, ap. 1 letra j) determina tal pertenencia.

Artículo 13
=====

GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado Contrato obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el artº 6, situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en este otro Estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques, aeronaves o embarcaciones sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde se esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien

.../...

distinto de los mencionados en los párrafos 1,2 y 3 sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el transmitente. (a) (*).

(a) Coincide substancialmente con el artº 13 del Modelo de 1963. Cabe resaltar las siguientes diferencias: en el apartado 1, el Modelo de 1977 refiere las ganancias a las obtenidas por un residente de un Estado respecto de bienes situados en el otro Estado; esta especificación no se contiene en el Modelo de 1963; en el apartado 2, se desglosan las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aeronaves o embarcaciones, integrándose en el nuevo ap. 3

(*) Otero J., "Las ganancias de capital en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional firmados por España", en la XXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero - Madrid 1976, págs 779-807.

- En la actualidad, y con posterioridad a las Leyes 44/78 y 61/78 véase : Drake, R. "La Reforma Tributaria y ganancias y pérdidas de capital ", en Crónica Tributaria, nº 26/1978, págs 51 a 71; Fernandez Pirla, J.M. "Comentarios a los artºs 20 y 33-3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en Crónica Tributaria nº 32/1980 págs 73-78; Fernandez, E. "Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en "Crónica Tributaria nº 33/1980, págs. 63-84; y Elías-Ostúa, R. "Incrementos de Patrimonio y otras cuestiones ", Crónica Tributaria nº 35/1981. págs 29-48.

1. El artº 13 del Modelo de 1977 regula el régimen jurídico fiscal de las ganancias de capital, pero no determina el concepto, pues ni se define expresamente, ni tampoco se remite a la legislación interna de los Estados Contratantes. Sólo la inclusión de las palabras "derivadas de la enajenación" hace pensar en la equivalencia del término con el enriquecimiento ocasional producido por una transmisión onerosa de un bien patrimonial, representativo de la contrapartida que origina la citada ganancia. El artº 13 se refiere, por tanto, a un tipo específico de ganancias, las que implican una previa realización, excluyéndose las meramente contables. Ganancias éstas que, por tal razón, pueden calificarse de "plusvalías", término que conlleva el aumento de valor de un bien patrimonial no enajenado.

La obtención de la ganancia ha de provenir de la "enajenación" del bien. Una cuestión que se suscita, es la determinación del término "enajenar". Según la OCDE, comprende la renta o permuta de bienes, así como la enajenación parcial, la expropiación, la aportación social, la venta de un derecho, la donación, e incluso, la donación "mortis causa". La ampliación del concepto obedece a la deficiencia, ya apuntada, de que ni por vía directa (artº 11 y 12, relativos a intereses y cánones) ni por vía de remisión (artº 6 respecto de los bienes inmuebles) se contiene en el artº 13 una definición de las ganancias de capital. Definición que, por otra parte, sería superflua pues ni todos los países gravan tales rentas, ni los que las gravan utilizan unos mismos criterios: v.gr, en algunos Estados se gravan como rentas ordinarias, mientras que en otros se someten a impuestos específicos. Por ello, el precepto ofrece un concepto amplio y omnicomprendensivo, para que en cada caso y de acuerdo con la legislación interna de los Estados, se determine si las ganancias tributan, y en caso afirmativo, con qué impuesto y en qué forma se gravan. El artº 13 no precisa la naturaleza

del impuesto al que se aplica. El artº 2, apartado 2, incluye en el ámbito objetivo del Convenio los tributos "que gravan la totalidad o parte de la renta, incluidos los impuestos derivados de la enajenación de bienes muebles o inmuebles". La determinación genérica que tal precepto conlleva, implica su ulterior modelación por el Derecho interno de cada uno de los Estados. Con arreglo a tal normativa se precisa la existencia, en su caso, del gravamen, y el régimen jurídico aplicable.

La determinación de si se trata de un beneficio comercial o de una ganancia de capital, de si ha existido o no "realización" (la reinversión puede implicar la no realización, aunque de hecho, la enajenación se haya producido), de si procede el gravamen en los casos de revalorizaciones sin que haya existido enajenación (aumentos de valor en contabilidad, depreciación de la moneda nacional, etc) de si sólo tributan las ganancias a largo y medio plazo o también las de corto término, de si el cálculo de la ganancia debe efectuarse deduciendo del precio de venta el de coste, etc. son cuestiones que se dejan al Derecho interno aplicable(1).

El hecho de que la tributación de las ganancias de capital sea compleja a nivel conceptual y a nivel práctico, y de que intervengan diversas legislaciones, no siempre concordantes, puede ocasionar diversos problemas, no sólo por exceso (doble imposición), sino por defecto (falta de imposición). Los casos en que la base imponible se calcula de diferente manera en los dos Estados

(1) En la actualidad la Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en sus artºs 20 a 22 regula los "Incrementos y disminuciones de patrimonio". El concepto utilizado es de mayor amplitud que el de "ganancias y pérdidas de capital" y que el de "plusvalías y minusvalías" ya que en el primer concepto se comprenden también los incrementos patrimoniales a título gratuito. Con arreglo a la legislación vigente (artº 20, Dos) no se consideran incrementos o disminuciones patrimoniales los que están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni los que procedan de rendimientos ya considerados como renta y sometidos a gravamen en el

(uno grava como Estado de situación del bien; el otro, como Estado de residencia del beneficiario), o cuando los beneficios derivan de variaciones en los tipos de cambios (una depreciación monetaria que ocasione un aumento de valor contable de los activos de una empresa sitos en el otro Estado), que implican una posible doble imposición, han de solventarse, salvo regulación expresa, acudiendo al procedimiento amistoso. Consecuentemente, un Estado Contratante, debe renunciar al derecho a gravar que le concede su normativa interna, si el otro Estado, a quien corresponde tal facultad con arreglo al Convenio, la ejerce efectivamente. El juego combinado del Convenio y de la normativa de uno de los Estados puede abocar tal situación, si el Estado a quien se otorga la potestad no grava las ganancias de capital por no tener establecido un impuesto de tal índole, y el Estado que sí lo tiene no puede ejercer su soberanía por no permitírselo el Convenio. Las negociaciones bilaterales deben solventar esta caso, evitando la no tributación de las rentas.

2. El apartado 1 del artº 13, regula el gravamen de las ganancias de capital provenientes de la enajenación de un bien inmueble. Tal declaración exige determinar la naturaleza del bien generador de la ganancia, el acto jurídico que la produce, el contenido de tal beneficio o renta, y el Estado con facultad de gravar.

2.1. Se trata de un "bien inmueble" tal como se definen en el artº 6. El hecho de que el artº 13 se remita a otro artículo del Modelo facilita la delimitación del precepto; no caben in-

Impuesto sobre la Renta por cualquiera otro de sus conceptos, cfr. también los arts 76 a 94 del Reglamento del Impuesto de 1981.

La Ley de Sociedades de 1978 sigue un sistema paralelo al adoptado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La variante más significativa es que en aquel se gravan las ganancias no realizadas, manifestadas por su simple anotación contable (artº 15).

interpretaciones erróneas. En el artº 6, además de una serie de supuestos que, en todo caso, se consideran bienes inmuebles, éstos tienen el significado que se les atribuye en el Derecho del Estado en que estén situados. El artº 13, no sólo no contiene una definición, sino que utiliza la vía del reenvío para delimitar su ámbito; el artº 6, también se sirve del mismo procedimiento. Es ésta una manifestación de la importancia del Derecho interno de los Estados en la delimitación convencional de la materia imponible. La determinación de la naturaleza del bien transmitido tiene importancia pues de ella depende la atribución de la potestad de gravar.

Los bienes inmuebles a los que se refiere el artículo son aquellos que están situados en uno de los Estados Contratantes y que pertenecen a un residente del otro Estado Contratante. La tributación de los bienes situados en el mismo Estado en que reside el que ostenta título jurídico suficiente para enajenarlos no plantea problema alguno. En este caso, y en el supuesto de que los bienes estén situados en un tercer Estado, se aplican las disposiciones del apartado 1 del artº 21, atribuyéndose sólo la potestad de gravar al Estado de la residencia del beneficiario. Cuando, por el contrario, no coinciden lugar de situación del bien y residencia del beneficiario, el derecho de gravar se atribuye al Estado de la situación, independientemente del que pueda corresponder al Estado de la residencia. El criterio coincide con el establecido en el Modelo en todos aquellos casos en que se trata de gravar las rentas derivadas de un bien inmueble (artº 6), o el patrimonio constituido por estos bienes (artº 22, apartado 1). El apartado 1 del artº 13 aplica a los bienes inmuebles situados en un Estado Contratante y a los que integran el activo de una empresa o se utilizan para el ejercicio de trabajos independientes. Consecuentemente, los bienes inmuebles situados en un Estado pero

que formen parte del activo de un establecimiento permanente (o base fija) de una empresa de este Estado, situado en el otro Estado Contratante, sólo Pueden someterse a imposición en el Estado en que los bienes estén situados y del que el beneficiario de la renta sea residente (ap. 2 del artº 21). La OCDE no reconoce la "vis atractiva" del establecimiento permanente.

2.2, El acto jurídico que provoca la ganancia es la enajenación del bien. La frase del apartado es suficientemente explícita: "obtenga de la enajenación". Las revalorizaciones contables (plusvalías contables) sin previa transmisión (p. ej. en casos de depreciación de moneda) , pueden someterse a tributación. La fórmula del artº 2 es de suficiente amplitud para permitir tal gravamen. Sin embargo, su tributación caería , no en el artº 13, sino en otro distinto: v.gr. artºs 6,7 ó 21. Tales plusvalías no serían calificadas como "ganancias de capital" sino como rentas incluidas en uno de los preceptos que regulan las provenientes de bienes inmuebles. Al derecho interno de cada Estado corresponde tal determinación. Actualmente en España, el artº 15, párrafo segundo, de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que "se computarán como incrementos de patrimonio los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo los expresamente autorizados por preceptos legales". Tales incrementos se gravan como rentas ordinarias de las Sociedades. Por otra parte, las plusvalías contables no se producen en la esfera de las personas físicas.

A la enajenación de inmuebles se asimilan en algunos países, la de las acciones de una sociedad cuyo objeto social exclusivo o esencial consiste en la posesión de bienes inmuebles. Los Convenios españoles, recogen en algunos casos tal equivalencia.

2.3. Las ganancias gravadas son las que provienen de la enajenación del bien. El Modelo no especifica ni la manera de calcularlas, ni si se trata de beneficios a largo, medio o corto plazo, ni si se deben a una depreciación de la moneda nacional, o una diferencia efectiva y real entre el precio de coste y el de venta (1).

2.4. El Estado con facultad de gravar es el de situación del bien. La potestad se comparte con el Estado de residencia del beneficiario. La frase "pueden someterse a imposición en este otro Estado" no ofrece problemas interpretativos(2). Pero el de la residencia es el único competente; si coinciden situación del bien y residencia del beneficiario; si los bienes están situados en un tercer Estado; y si los bienes estando afectados a un establecimiento permanente o base fija sitos en el otro Estado, físicamente están en el otro Estado en que resida el titular de la central. En el caso de Plusvalías contables, el gravamen, normalmente, corresponde al Estado en que radica el domicilio social de la empresa, por ser aquí donde se lleva la contabilidad; pero si

(1) Las normas españolas (artº 15 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre) establecen criterios de valoración.

(2) La Ley 50/77 de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de reforma fiscal en su artº 40, ap. cuatro, establece la tributación en España, y sin perjuicio de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición, de las plusvalías puestas de manifiesto en la enajenación de los bienes inmuebles poseídos por Sociedades extranjeras sin establecimiento permanente en nuestro país. En la actualidad, el artº 7º Letra e) de la Ley 61/78 considera incrementos de patrimonio obtenidos en España, los derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España, o de los derechos establecidos sobre los mismos.

un establecimiento permanente contabiliza tales plusvalías, y dado que la contabilidad de la sucursal sirve de base para determinar su beneficio imputable, lo probable es que tal plusvalía se grave donde esté sito tal establecimiento. El Modelo no se opone a ello (1).

3. El apartado 2 del artº 13, regula la tributación de las ganancias provenientes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente o pertenezcan a una base fija situados en Estado distinto de aquel en que radique la empresa o resida el profesional que los utilicen para sus actividades. El precepto también alude a las ganancias derivadas de la enajenación de tales establecimiento o base.

La especialidad de este apartado alude a los elementos cuya enajenación determina la ganancia. Los Bienes considerados como "muebles" tampoco se definen expresamente. Pueden determinarse por exclusión, considerando como tales los que no integran la categoría de inmuebles (2). La OCDE incluye, además, los bienes incorpóreos, ("goodwill" o fondo de comercio") y los derechos de uso; pero se remite a las negociaciones bilaterales para la determinación del régimen tributario de las ganancias de capital procedentes de la enajenación de participaciones en las sociedades de personas. El hecho que en unos países tales sociedades se consideren propiedad de los socios, en otros se les atribuya personalidad jurídica, y en otros ni siquiera exista la figura, imposibilita establecer reglas generales.

(1) Esta es la opinión de Del ARCO, L. en "Doble Imposición Internacional... op.cit. pág 266.

(2) El Código Civil español en sus artºs 335 a 337 determina qué bienes tienen la consideración de "muebles".

Debe destacarse que el apartado 2 excluye la "vis atractiva" del establecimiento permanente o base fija. Lo que determina la tributación en el Estado de situación es la adscripción efectiva o pertenencia ("formen parte del activo", "pertenezcan") de unos bienes muebles a tal establecimiento o base, y no la mera radicación del establecimiento o base. No todas las ganancias de capital procedentes de fuentes situadas en un territorio deben gravarse en éste cuando el que enajena el bien o derecho tiene aquí un establecimiento o base, sino sólo aquéllas que se derivan de bienes que formen parte o pertenecen a los mismos; esto es lo que determina que tales ganancias se graven en lugar distinto del de residencia del beneficiario, es decir, en el Estado de situación. El apartado 2 del artº 22 - Patrimonio - sigue el mismo criterio. Lo que no parece ser necesario es que los bienes adscritos (p. ej. valores) guardan relación directa con la actividad industrial, comercial o profesional desarrollada en el establecimiento o base (1).

La enajenación a que se refiere el ap. 2 del artº 13, también incluye la del propio establecimiento o base, sólo o con el conjunto de la empresa. El hecho de que establecimiento o base constituyan elementos patrimoniales distinguibles y diferenciales aboca a tal solución. En tal caso, y como tales elementos constituyen normalmente una instalación inmobiliaria (2), el gravamen de las ganancias derivadas de su enajenación debe corresponder al Estado en que estén sitos. Si lo que se enajena es el "conjunto de la empresa" (es decir, central y sucursal) el gravamen en el Estado de situación se circunscribe únicamente a la ganancias que corresponda al establecimiento o base y a los bienes que formen parte de los mismos.

(1) Esta es la opinión de Del Arco L. vid op.cit. pág 269.

(2) cfr. ap. 2 del artº 5 del Modelo.

El gravamen que se reconoce en el ap. 2 en favor del Estado de la situación, se compatibiliza con el atribuido al Estado de la residencia del beneficiario. El artículo habla de que tales ganancias "pueden someterse a imposición en este otro Estado". "Este otro Estado"... es de la situación del establecimiento o base .

4. El ap. 3 del artº 13 se refiere a la tributación de las ganancias derivadas de la enajenación de buques, aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, y de los bienes muebles afectos a las respectivas explotaciones. El ap. 3 no es sino una derogación de la regla contenida en el apartado 2. Aun tratándose de bienes muebles, el criterio de tributación es distinto. No se atribuye al Estado de la situación, sino al de la sede de dirección efectiva de la empresa.

4.1. La regulación de la navegación internacional e interior es armónica a lo largo de todo el articulado. Así, el artº 6, en su apartado 2, última proposición , establece que los buques embarcaciones, y aeronaves no se consideran bienes inmuebles. Los artºs 8 y 22 relativos, respectivamente, a las rentas obtenidas del ejercicio de la navegación marítima, interior y aérea, y al patrimonio, atribuyen la facultad exclusiva de gravar al Estado en que radica la sede de dirección efectiva de la empresa explotadora o propietaria. Completan estos preceptos, las normas que en el artº 15, -Trabajos dependientes - determinan el régimen fiscal de las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de embarcaciones destinadas a la navegación interior. En este último supuesto, sin embargo, la potestad de gravamen se comparte entre el Estado de la sede de dirección efectiva de la empresa y el de la residencia del trabajador.

Los supuestos comprendidos en el artículo (navegación internacional e interior) pueden completarse en las negociaciones bilaterales. La explotación del transporte internacional por medio de vehículos terrestres, e incluso, por ferrocarril son supuestos incorporados a los Convenios. Sin embargo, la navegación interior no suele contemplarse más que en aquellos casos en que los Estados Contratantes son fronterizos, o tienen comunicaciones de tal tipo.

4.2. Las ganancias reguladas son las que se derivan de la enajenación de los medios materiales utilizados en el ejercicio de la actividad empresarial. Por ende, se incluyen los buques, embarcaciones o aeronaves dedicados a tal fin, y el conjunto de bienes muebles que coadyuvan a la realización de la actividad : mobiliario de oficina, vehículos terrestres que sirven a la navegación aérea, medios auxiliares, etc. Sin embargo, los inmuebles utilizados (v.gr. establecimiento u oficinas que se tengan en los países en los que los buques o aeronaves hagan escala) tributan en el Estado en que están sitos además de aquel en donde radique la sede de dirección. El mismo criterio es el del artº 22 referente al patrimonio. Sin embargo, en materia de beneficios empresariales, la navegación constituye excepción a la regla de que los beneficios imputables al establecimiento tributen en el país en que éste esté situado, pues las rentas atribuibles a tal actividad, tributan, como un todo, en el Estado de la sede, o, en su caso, en el de residencia del empresario (1).

El hecho de que la actividad de navegación se ejercite, a veces, a través de consorcios, determina que, en tal caso, las ga-

(1) Cfr. artº 8 - Navegación.

nancias atribuibles a cada uno de sus miembros deban estar en proporción con su participación en aquel. SAS es un caso concreto de lo dicho.

La tributación de las ganancias procedentes de las antedichas enajenaciones tributan sólo en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva. Los Estados Contratantes pueden convenir, no obstante, que tal potestad se atribuya al Estado de residencia del empresario explotador, o combinar ambos criterios. En el supuesto de que la sede de dirección se encuentre a bordo de un buque o embarcación, se considera que se encuentra en el Estado en que esté el puerto base, y en su defecto, en el Estado en que resida el explotador. La determinación de tal criterio, exclusivo en la mayoría de los casos, coincide con la técnica general que preside la tributación de la Navegación.

5. Bienes distintos de los previstos en los apartados anteriores, son los que contempla el apartado 4 del artº 13. Se trata de una declaración residual que, sin embargo, tiene substantividad propia. Los bienes previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo tienen un ámbito de aplicación relativamente limitado. Excepto en los bienes inmuebles cuya enunciación es amplia y genérica, en los demás supuestos la mención queda circunscrita a un tipo muy concreto de bienes : "muebles que formen parte del activo de un establecimiento o base", el propio establecimiento o base, y los muebles utilizados en el ejercicio de la actividad de navegación marítima, interior o aérea. Los bienes muebles no afectos o adscritos a un establecimiento o base, y cualquier otro que ^{no} merezca aquella calificación se incluyen en el apartado 4: v.gr. títulos mobiliarios, acciones obligaciones, vehículos , metales preciosos, etc.

El gravamen se realiza con arreglo al criterio que

inspira, en general, la filosofía de la OCDE, es decir, atribuyendo la potestad exclusiva de gravar al Estado de la residencia del transmitente.

En determinados supuestos las ganancias derivadas de la enajenación de estos bienes residuales caen en el ámbito de otros artículos. Concretamente del artº 10 - dividendos - (diferencia entre el precio de venta de las acciones enajenadas por un accionista a la sociedad emisora y su valor nominal), y del artº 11 - intereses- (reembolso por el deudor de obligaciones representativas de empréstitos, a un precio superior al valor nominal o al valor a que fueron emitidas).

6. Los Convenios españoles de doble imposición se acoplan relativamente al Modelo. No sólo establecen criterios dispares en algunos casos, sino que se incorporan supuestos no previstos en aquél.

6.1. El régimen de tributación de los inmuebles coincide en la casi totalidad de los supuestos. La única excepción es el Convenio con Austria; en este se atribuye en exclusiva la facultad de gravar al Estado de situación de los bienes. Una particularidad de algunos Convenios se refiere al tratamiento de las participaciones en Sociedades inmobiliarias. El Modelo de la OCDE no alude a la enajenación de tales participaciones. Los Convenios suscritos con Canadá, Francia, Países Bajos, Suecia y Polonia reconocen tal supuesto. El Tratado con Francia equipara las ganancias derivadas de la enajenación de partes o derechos en una sociedad cuyo activo se componga principalmente de bienes inmuebles sitos en un Estado, a las obtenidas de la enajenación de inmuebles (párrafo 2, ap. 1, artº 13). Con ello en vez de aplicar la regla del ap. 3 (tributación exclusiva en el Estado de la residencia del vendedor) se admite el gravamen compartido en el Estado de situación de los

bienes constitutivos del activo de la sociedad.

Idéntico criterio se sigue en el Convenio con Canadá; pero se introducen dos innovaciones: a) se contemplan las participaciones en sociedades de personas ("partnership") o en una fiducia ("trust"); y b) se interpreta cuándo se entiende que el patrimonio de una sociedad o de una fiducia están constituidos principalmente por inmuebles (ap. 3 artº XIII). La inclusión de las sociedades de personas y fiducias corresponde a especialidades del Derecho Canadiense. El sistema establecido abarca no sólo los supuestos de participación directa e inmediata, sino también las de participación indirecta o mediata, a través de la creación sucesiva de sociedades interpuestas (éste es el sentido de la letra b) del ap. 3 citado). La expresión "bienes inmuebles" no comprende el activo por medio del cual se ejerce la actividad.

El Convenio con los Países Bajos establece, al igual que el de Suecia, el principio de transparencia de las sociedades inmobiliarias, aun cuando el primero no cita expresamente la naturaleza inmobiliaria del patrimonio social. El ap. 5 del artº 14 del Convenio con los Países Bajos no se opone a un gravamen compartido en el caso de ganancias derivadas de la enajenación de acciones o "bonos de disfrute" de una Sociedad por acciones residente de un Estado, si tales títulos se poseen por una persona física residente del otro Estado que sea sólo nacional del primer Estado, o ha sido residente de éste en los últimos cinco años anteriores a la venta de los títulos, o en tal periodo ha poseído sólo o con miembros de su familia una participación significativa en el capital de la sociedad. En el Convenio con Suecia se establecen, "mutatis mutandis" los mismos criterios, salvo que alude, en el último de los casos señalados (letra c) del ap. 5) a una "influencia decisiva en la sociedad". En ambos casos, además de la transparencia aludida, la regla prolonga, bajo determinada perspectiva, la situación fiscal del nacional no residente.

6.2. En relación con los bienes muebles afectos a un establecimiento permanente o a una base fija, y con las ganancias derivadas de la hipotética enajenación de éstos, no cabe resaltar desviaciones notables. Constituye, asimismo, una excepción el Convenio con Austria; se otorga la facultad exclusiva de gravar al Estado en que radican tales establecimiento o base. El Convenio con Bélgica no se separa del criterio substantivo generalmente aceptado, pero se remite a las reglas contenidas en el artº 7, apartados 2 y 3, para la determinación de las ganancias (párrafo primero del ap. 2 del artº 13). Quiere esto decir que, sin considerar las ganancias de capital como beneficios empresariales, utiliza los criterios aquí establecidos para la determinación de aquéllas. Las reglas a las que se remite son: la que atribuye al establecimiento los beneficios que cabría imputarle si fuera una empresa distinta y separada (ap. 2 artº 7); y la que permite la deducción de los gastos efectuados para los fines del establecimiento, comprendidos los de dirección y generales de administración, para la determinación de su beneficio (ap. 3 artº 7).

6.3. El régimen jurídico fiscal de la navegación ofrece especialidades. Los Convenios suscritos con Austria, Francia, Noruega y Portugal contemplan el supuesto de la navegación por aguas interiores. Salvo los casos de nuestras dos fronteras (Francia y Portugal), las dos restantes suscitan un interrogante de difícil respuesta. Los Tratados con Rumania y Polonia incluyen el transporte terrestre y, también ^{en} este último, el efectuado por ferrocarril.

El criterio coincide en la mayoría de los casos; se atribuye la potestad exclusiva de gravar al Estado donde radica la sede de dirección efectiva de la empresa explotadora. Constituyen excepción los Convenios con Canadá, Japón, Reino Unido y Suecia. En todos ellos el Estado de residencia del explotador es el único

facultado para tal gravamen. Este criterio es coincidente con el establecido en tales Convenios, en relación con las rentas (beneficios empresariales) de la navegación marítima o aérea. A su vez los Convenios de Dinamarca y Suecia contienen normas específicas para su participación en el Consorcio SAS. El primero admite el gravamen en proporción a su participación, en aquellos casos en que, existiendo una explotación conjunta por socios pertenecientes a diversos países, no pueda determinarse si la sede de dirección efectiva está en uno de los Estados Contratantes (ap. II del Protocolo); asimismo limita la aplicación del Convenio a la participación danesa en el consorcio aéreo "Scandinavian Airlines System" (SAS). El Convenio con Suecia contiene igual prevención aplicable a "A.B. Aerotransport (ABA)", socio sueco de SAS (ap. 3 del artº 13).

6.4. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los comprendidos en los tres primeros apartados, se regulan en todos los Convenios. Pero los criterios seguidos no son, en todos los casos, coincidentes con el Modelo. El Convenio con Bélgica incluye las participaciones en una sociedad por acciones, que no forman parte del activo de un establecimiento permanente; si forman parte de tal activo se contemplan en el ap. 2. Con la expresión "participaciones en una sociedad por acciones" se alude únicamente a las Sociedades Anónimas, pues en las de Responsabilidad Limitada, el capital no se divide en acciones sino en participaciones (1). El Convenio con Japón establece que los beneficios obtenidos de una enajenación auténtica de los derechos o propiedades incluidos en la expresión "cánones" se rijan por este artículo (punto 4 del Protocolo). La expresión "enajenación auténtica" puede equivaler a enajenación efectiva. El Convenio con Suecia, en esta línea precautoria, dispone que los derechos o bienes o que se hace referencia el apartado 3 del artº XII - cánones - no se consideran vendidos si no se ha precisado

(1) cfr. artº 1 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17.7.51; y artº 1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17.7.53.

claramente el precio en unidades manetarias, o si la transmisión se ha sometido a la condición resolutoria de que el comprador deba revender el bien .(párrafo segundo, del ap. 4 del artº XIII).

Los criterios de gravamen coinciden con el Modelo, salvo los Convenios con Brasil y Canadá. En el primer caso, se compatibilizan los gravámenes del Estado de la residencia y de la fuente. En el Convenio con Canadá, inicialmente, se establece la facultad exclusiva del Estado de residencia del beneficiario (ap. 4 artº XIII), para a continuación admitir la soberanía compartida del Estado del que se ha sido o se es nacional, o residente durante quince años antes de la enajenación, o en algún momento en los cinco años anteriores a ésta (ap. 5 artº XIII). Esta regla, basada en el sistema fiscal canadiense, prolonga el "status" fiscal del nacional. En tal caso la residencia y la nacionalidad determinan el gravamen.

El Convenio con Portugal contiene, asimismo, una excepción al principio del gravamen exclusivo en el Estado de la residencia del transmitente. Este país se reserva el derecho de gravar la emisión de acciones con derecho preferente de suscripción respecto de los socios de sociedades que tengan su sede efectiva en Portugal (ap. 4 artº 13).

7. La actual reforma tributaria contenida en las leyes 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 61/78 del Impuesto sobre Sociedades ,ha pretendido establecer un tratamiento coherente en el régimen tributario de las ganancias y pérdidas de capital. Ambas normas establecen disposiciones similares con la única variante de que en el Impuesto de Sociedades se someten a gravamen las ganancias no realizadas, manifestadas por su simple anotación contable. Los criterios contenidos en los Convenios españoles coinciden en gran medida con los establecidos en ta-

les normas, sobre todo si se considera la combinación de los criterios personalista y territorial establecidos en aquellas normas.

7.1. En materia de bienes inmuebles, el criterio de imputación del poder tributario al país en que están situados, coincide con el establecido en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981, el cual en su artº 19, considera como "rendimientos e incrementos o discriminaciones patrimoniales producidos en territorio español...:g) los incrementos o disminuciones patrimoniales que se deriven de bienes inmuebles situados en territorio español". Por su parte el artº 7, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera como incrementos obtenidos en España...: e)"los Incrementos de patrimonio derivados de toda clase de elementos patrimoniales situados en España" (1). En ambos casos el criterio es terminante; la tributación de los inmuebles en el Estado de situación encuentra en la legislación española confirmación plena(2).

(1) El artº 40, de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, puso fin a la anomalía que significaba que sociedades residentes en el extranjero que no operasen en España por medio de establecimiento, no tributasen aquí por las ganancias puestas de manifiesto en la enajenación de los bienes inmuebles de que fueran titulares. El criterio legal hace abstracción de la existencia o no al establecimiento permanente.

(2) Este criterio coincide, asimismo, con el previsto, en su día, en el artº 3, 2,b) del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre la Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Dicho precepto y apartado, relativo al gravamen sobre el Aumento de valor de las Fincas Rústicas y Urbanas (artºs 91 a 99 del citado Texto) en ningún momento se ha aplicado; primero, porque el Gobierno no hizo uso de la delegación concedida por el poder legislativo (artº 156-2 de la Ley 41/1964); y en la actualidad, porque la Reforma Tributaria de 1978 ha subsumido en los impuestos generales y directos establecidos, el hecho imponible - ganancias de capital - que aquel contemplaba. Por ello el Real Decreto-Legislativo de 30 de diciembre, aprobatorio del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, excluye de su artº 1 aquel gravamen, reduciéndose a las transmisiones onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados.

Los Convenios suscritos por España se mantienen, en la misma línea. Un tema que cabe plantear es la inclusión en el ámbito objetivo del Convenio del "Arbitrio Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos", vulgarmente conocido como Arbitrio de Plusvalía. El hecho de que la mayoría de los Convenios aludan a "los impuestos sobre la Renta y el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados, sus subdivisiones políticas o entidades locales" (1), conduce a la posición afirmativa, se exceptuarían aquellos Tratados (p. ej. Canadá) en que expresamente no se hace mención de los tributos locales. Pero, en cualquier caso, la tributación de las ganancias de capital en España no sufrirá merma; la única diferencia es que en aquellos casos en que el tributo no se incluya en el Convenio, el beneficiario no podrá obtener, en su país de residencia, la imputación de lo pagado en España por las hipotéticas ganancias obtenidas aquí (2).

7.2. El régimen de gravamen de los bienes muebles afectados o pertenecientes a un establecimiento o base situados en España, coincide con el de las normas internas españolas. El artº 7º, letra e) del Impuesto sobre Sociedades establece un criterio estrictamente territorial en relación con los incrementos patrimoniales derivados de "toda clase de elementos patrimoniales situados en España"; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981 utiliza en el artº 19, letra g) igual fórmula genérica. La enajenación de los mismos establecimiento o base fija, aquí situados tributa por su naturaleza inmobiliaria, según las normas aplicables a los inmuebles.

El hecho de que la legislación patria también utilice como criterio de sujeción impositiva, el personalista o de residencia (3) cubre aquellos supuestos en que el beneficiario sea un resi-

(1) cfr. artº 1 ap. 1 del Modelo.

(2) El tema del ámbito objetivo de los Convenios se analiza detalladamente en el punto 2 del artº 2.

(3) Cfr. artºs 4º y 7º de la Ley 44/78, y 4º y 6º de la Ley 61/78.

dente de España que obtenga tales incrementos de fuentes situadas en el extranjero. La fórmula utilizada en los Convenios ("pueden someterse a imposición") compatibiliza las potestades de los Estados de situación y de residencia. El Convenio con Austria constituye, como vimos, la excepción.

7.3. El atribuir el gravamen de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de los buques o aeronaves dedicados a la navegación internacional o interna, exclusivamente, al país de la sede de dirección efectiva, o, en su caso, al de residencia del empresario (casos de los Convenios con Canadá, Japón, Reino Unido y Suecia), puede suponer una alteración de los principios establecidos en nuestra legislación. Sin embargo, debe convenirse que las características de esta actividad empresarial imposibilitan considerar que buques o aeronaves estén situados en territorio español; incluso el puerto base de los mismos, tratándose de empresas extranjeras, difícilmente se encontrará en España. Por otra parte, el criterio de exclusividad de gravamen es recíproco e igualmente favorece a España, dado que la obligación personal de contribuir de las Entidades jurídicas (lógicas explotadoras de la actividad) se deriva de su domicilio en territorio español y de tener aquí la sede de dirección efectiva. Incluso la constitución de una Entidad con arreglo a la legislación española determina su residencia en España (1).

7.4. La aceptación de la exclusividad de gravamen en favor del país de residencia en todos los demás casos distintos de los examinados, conlleva un sacrificio teórico para el fisco español dado el criterio omnicomprensivo y territorialista establecido

(1) cfr. artº 9 de la Ley 61/78.

(2) cfr. artº 19, letra g) del citado Reglamento.

en nuestra legislación. Efectivamente, la Ley de Sociedades considera incrementos obtenidos en España los derivados de elementos patrimoniales aquí situados; y el Reglamento de la Renta de las Personas Físicas califica renta obtenida en España, los incrementos que se deriven de bienes muebles situados en territorio español o "de derechos que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o debieran cumplirse, y de títulos valores emitidos por empresas españolas o enajenadas en España" (1) Lo que cabe preguntar, aparte de considerar los importantes problemas de control que se suscitan, es si la fórmula española es adecuada u obedece a una voracidad fiscal desmedida. Por otra parte, en algún convenio (Canadá, Francia, Países Bajos y Suecia) se da un tratamiento específico a las participaciones en sociedades inmobiliarias.

(1) cfr. artº 19, letra g) del citado Reglamento.

Artículo 14
=====

TRABAJOS INDEPENDIENTES

1. Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga por la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que este residente disponga de manera habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a esta base fija .

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables. (a)

1. Uno de los problemas que plantea el análisis de este artículo hace referencia al propio título. No existe armonía en cuanto al término que convenga a todos los gustos. Y esto no sólo sucede con los textos originales, francés o inglés en que el Modelo de 1977 ha sido redactado, sino también al comprobar la traducción por la que ha optado la versión española; "Profesiones independientes", "Servicios personales independientes" y "Trabajos independientes" son los términos utilizados, respectivamente, en los textos francés, inglés y español. La línea moderna española supone una desviación de la tradicional ya que se ha optado por "Trabajos independientes" abandonando la terminología de "Profesiones Independientes" (1).

(a) Coincide íntegramente con el artº 14 del Modelo de 1963.

(1) En la traducción al castellano del Convenio Modelo de 1963, se utilizan los términos de "Profesiones independientes"; vid "Doble Imposición Internacional" Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1972, pág 90.

Incluso, los Convenios españoles tampoco mantienen un criterio uniforme. El hecho de que se autenticuen en una lengua extranjera, y luego deban ser traducidos al castellano, no siempre por la misma persona, conlleva que se utilicen conceptos similares aunque no totalmente idénticos. La cuestión planteada no tiene simple valor semántico ya que, aun cuando el precepto parece quedar reducido a las denominadas "profesiones liberales". de hecho su ámbito es más amplio, no sólo porque la enunciación de los servicios que integran tales profesiones, tal como se contienen en el apartado 2 del precepto, se efectúa de modo ejemplificativo, sino también porque el precepto debe amparar a todos aquellos que, sin realizar actividades industriales o comerciales, prestan trabajos en nombre y por cuenta propia.

Por tal razón puede considerarse como un contrasentido que un precepto de contenido amplio y genérico, integre una norma interpretativa limitada a una sola de las modalidades de trabajo o actividad comprendidas en el Mismo.

2. El artº 14 del Modelo integra, pues, los trabajos que un residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado en nombre y por cuenta propia, si su actividad no merece la calificación de industrial o comercial. Esta enunciación supone el análisis de las siguientes cuestiones: quién puede ser el titular de la actividad; en qué consiste ésta; y cómo se efectúa el gravamen de las rentas derivadas de su ejercicio. Los recursos utilizados por el país de la fuente para hallar un vínculo que fundamente su potestad tributaria completa el cuadro expositivo.

2.1. El apartado 1 del artículo alude de forma indubitada a "las rentas que un residente de un Estado Contratante ob-

tenga de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente". La referencia genérica a "un residente" determina que sea el propio Modelo el que nos desvele el sentido de este término. Es en su artículo 4 donde dice que "residente de un Estado Contratante", significa "toda persona que en virtud de la legislación de este Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Y en el artº 3, ap.1 letra a) se añade que "el término "persona" comprende las personas físicas. Las sociedades y cualquier otra agrupación de personas". Del análisis de estos preceptos, se deduce : 1º) que los residentes a los que se refiere el artº 14, en su ap, 1, son "toda persona" y 2º) que "personas" lo son, a efectos del Convenio, las físicas y las jurídicas. La validez de este planteamiento y de su corolario no ofrece duda alguna, pues el Modelo no sólo considera como criterio aplicativo, válido y fundamental, del Convenio las definiciones en él contenidas (artº 3, ap.2), sino que , cuando se precisa, se diferencia el tratamiento jurídico de las personas físicas y jurídicas (aps. 2 y 3 del artº 4).

La distinción entre ambos tipos de personas y la incardinación de las físicas en el artº 14, y de las jurídicas en el artº 7 -beneficios empresariales- inicialmente no plantea problemas. Ambos preceptos siguen un criterio idéntico en cuanto al gravamen de las rentas derivadas del ejercicio de actividades profesionales y de actividades industriales y comerciales. Es decir gravamen en el país de la residencia del prestador del servicio o actividad, sin perjuicio de la imputación que proceda por razón de la base fija o establecimiento permanente situados en el país de la fuente. De este modo, y al seguirse el mismo criterio en cuanto a la atribución de la soberanía tributaria, parece que no existe obstáculo en circunscribir el ámbito subjetivo de los artículos referidos a las personas físicas y jurídicas, respectivamente. Aun en este caso, las personas físicas -empresarios- titulares de actividades mercantiles (industriales o comerciales) quedarían encuadradas en el artº 7. Sin embargo, lo

que se pretende por algunos Estados es que el artº 14 quede limitado a las personas físicas "profesionales" extendiendo este término como "profesiones liberales", y el artº 7 a los empresarios titulares de actividades mercantiles.

Pero estas limitaciones, subjetiva (sólo personas físicas) y objetiva (sólo actividades profesionales), aplicadas al artº 14, no sólo se oponen a la interpretación lógico-sistemática del propio Modelo (1), sino que implican el desconocimiento de las formas modernas de prestación de servicios profesionales liberales, los cuales, en muchos casos, aparecen desvinculados de su matiz personalista e individual apareciendo unidos a organizaciones, sistemas y medios de matiz típicamente empresarial. Los gabinetes colectivos de abogados, arquitectos, médicos o ingenieros, etc, es decir las sociedades de profesionales, son realidad incuestionable que alteran los esquemas tradicionales de ejercicio de estas profesiones y presentan concomitancias indiscutibles con la organización empresarial. Ello, sin embargo, no debe desvirtuar la naturaleza profesional de estas actividades ni el tratamiento jurídico que, como tales (y aun ejercidas de forma cuasi-empresarial) les corresponda. No ha sido éste el criterio seguido por la ONU, cuyo Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales, en el "Convenio Modelo sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo", ha considerado establecimiento permanente los servicios de consultores" (artº 5, ap. 3,b).

Por otra parte, circunscribir el ámbito objetivo del precepto a trabajos profesionales cupone una limitación "apriorística" de difícil defensa. Más adelante se desarrollará esta idea.

2.2. Los países importadores de tecnología y servicios

(1)cfr. artº 3 ap. 2; y artº 4 ap. 1.

consideran, generalmente, que las actividades profesionales desarrolladas en forma empresarial, o cuasi empresarial quedan encuadradas en el artº 14; y no porque este artículo establezca un criterio de gravamen distinto del que regula tal forma de actividad, sino porque cabe la posibilidad de que se asimilen al concepto de "base fija", determinando la tributación en la fuente, aquellos otros casos en que el profesional o el trabajador independiente permanecen en país distinto del de su residencia un periodo determinado de tiempo, perciben aquí una cantidad determinada, o son retribuidos por un establecimiento permanente o una sociedad residente de dicho Estado.

No se requiere la conjunción de tales eventos. Uno u otro son suficientes para determinar el reparto de la soberanía tributaria. En el caso de que el Estado de la fuente grave los rendimientos obtenidos en su territorio, el Estado de la residencia también ostenta potestad tributaria. Este Estado es titular de una potestad global; aquél de una soberanía limitada por la extensión de la obligación real de contribuir. Los Estados Contratantes son libres para precisar los supuestos y las modalidades que configuran la obligación de contribuir en el Estado fuente. La posición maximalista del Estado de residencia coincide con el gravamen exclusivo en éste, y sin perjuicio del derecho del Estado de la fuente si existe una base fija instalada aquí. La posición más desfavorable para el Estado de la residencia equivale a la aceptación de otros supuestos que, por su vinculación con el Estado de la fuente (físicos : permanencia; económicos : percepción de una cantidad ; o jurídicos : pago por un residente) determinan el reparto de la soberanía tributaria. La posiciónes maximalista^o mínima, del Estado de residencia ~~son~~ diametralmente opuestas a las del Estado fuente. Ambas posturas son asumidas como filosofía tributaria por los países desarrollados y en vías de desarrollo, respectivamente.

2.3. Las actividades consideradas en el artículo son

las de carácter independiente, asimiladas casi, en su totalidad, a las denominadas profesiones liberales. Las de carácter industrial y comercial quedan excluidas, así como las profesionales ejercidas con carácter dependiente. Esta enunciación conlleva las siguientes matizaciones:

Los trabajos independientes agrupan además de los servicios profesionales, otras actividades de naturaleza independiente". El apartado 2 del artº 14 del Modelo explicita el contenido del término "servicios profesionales", comprendiendo "las actividades independientes de carácter científico, literario, educativo, o pedagógico; así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables". Asimismo, el precepto integra "otras actividades de naturaleza independiente"; pero no explicita nada más. Por deducción hay que identificarlas, inicialmente, con aquéllas que sin tener naturaleza mercantil (industrial o comercial), o sin constituir una profesión liberal, se ejercitan en nombre y por cuenta propia. La gama de actividades que pueden comprenderse en tal rúbrica es muy amplia. Abarca cualquier tipo de aquéllas, las que puedan ser objeto de una profesión y las que no. "Otras actividades de naturaleza independiente" es expresión muy genérica limitada intrínsecamente, cuya característica es que la actividad se ejerce de forma independiente; es decir, en nombre y por cuenta propia, sin depender de un empleador. La retribución obtenida por el trabajo se percibe del cliente sin intermediario alguno. El trabajador independiente es empresa que asume directamente los riesgos.

La conclusión es que las actividades a que se refiere el artº 14 comprenden todo tipo de trabajos, profesionales o no, siempre que se presten independientemente. Los "servicios profesionales" no constituyen en sí una modalidad distinta de trabajo. Lo que les diferencia es que son realizados por personas cuya ac-

tividad habitual reconocida oficial y legalmente, es precisamente ésta. El sometimiento al precepto no la determina el tipo de trabajo, que puede ser cualquiera, sino la forma de prestarlo. Anótese, asimismo, que la terminología del Modelo no es adecuada, pues el artº 14 considera la independencia como un concepto substantivo (se habla de actividades de naturaleza independiente), cuando en realidad es una forma o modalidad jurídico-económica de prestar o asumir un trabajo, que no afecta, en absoluto, a la naturaleza de éste.

Esta conclusión debe, no obstante, perfilarse. Es cierto que los trabajos que integra el artº 14 son los de cualquier naturaleza, profesionales o no, que se presten de forma independiente. Las únicas circunstancias que determinan un tratamiento jurídico distinto y su inclusión en otros preceptos del Modelo se vinculan : 1º) a que el trabajo pueda calificarse, por la forma en que se presta o por su contenido, como actividad mercantil y los rendimientos como beneficios empresariales; en tal caso, se aplica el artº 7. Desde esta perspectiva surge la dificultad de encuadre de los servicios prestados por sociedades de profesionales; particularmente las integro en el artº 14; 2º) A que el trabajo se preste bajo la dependencia de un empresario o empleador, es decir en nombre y por cuenta ajena; en este caso la forma jurídica de su prestación determina la aplicación del artº 15 del Modelo, y 3º) a que el trabajo sea del tipo de los que, por su especialidad objetiva, se regulan en otros artículos del Modelo; v.gr. artistas y deportistas (artº 17).

2.4. El apartado 1 del artº 14 del Modelo atribuye la potestad exclusiva de gravar al Estado Contratante en el que resida la persona que presta el servicio. La utilización del adverbio "sólo" en la frase, excluye cualquier duda. El Estado de la residencia

es el único facultado para **someter** a tributación las rentas derivadas de la prestación del servicio u actividad independiente. Esto es así aun en el supuesto de que tales actuaciones se lleven a cabo en Estado distinto del de la residencia. Estas facultades tan amplias concedidas a este Estado corresponden a una filosofía tributaria acorde con las aspiraciones de los países desarrollados, explotadores de tecnología y de los servicios necesarios para su aplicación. Posición distinta es la de los países en vías de desarrollo, importadores de técnicas y servicios, los cuales propugnan un criterio radicalmente opuesto consistente en el gravamen exclusivo en el país se abonan las rentas. Entre ambas posiciones radicales, la OCDE ha optado por una vía intermedia, similar a la seguida en el caso de actividades empresariales. Consiste en la atribución exclusiva de la soberanía tributaria al país de residencia del profesional o prestador del servicio, sin perjuicio de la facultad del país de la fuente si aquél dispone de manera habitual, en este Estado, de una base fija para el ejercicio de su actividad.

La base fija, equiparable al establecimiento permanente, puede definirse como "lugar fijo de negocios en el que se efectúa toda o parte de la actividad". La OCDE admite la aplicación analógica de las directrices y criterios establecidos en los arts 5 y 7 del Modelo. Los principios del artº 7 para distribuir los beneficios entre sede y el establecimiento permanente, y las pautas para deducción de gastos generales y de dirección en la determinación de la renta imputable al establecimiento permanente, pueden ser aplicables "mutatis mutandis", a la base fija.

El único requisito que exige el Modelo para que la base fija pueda constituir un lugar de negocios susceptible de devenir centro de imputación tributaria, es que su titular disponga de ella habitualmente en el otro Estado, es decir, que sea un centro de actividad fijo o permanente. Los comentarios efectuados al tratar del artº 5 sirven de directriz en cuanto al significado de esta

exigencia.

La existencia habitual de una base fija en Estado distinto del de residencia determina un reparto de soberanía tributaria "pero sólo en la medida en que - las rentas - sean imputables a esta base fija". En tal caso, las rentas derivadas del ejercicio de la actividad se gravan en el Estado de la fuente en cuanto sean imputables y en la medida en que lo sean, a dicha base fija; también en el Estado de residencia por ostentar éste una facultad impositiva global. La doble imposición que en tal caso se produce ha de ser evitada por el Estado de residencia, mediante la imputación de lo pagado en la fuente, o la exención de las rentas obtenidas en dicho Estado.

La OCDE no recoge en el artº 14 otros vínculos que puedan conllevar el reconocimiento de la soberanía tributaria del Estado fuente: v.gr. permanencia física en este Estado por un periodo determinado, percepción de una cantidad, o pago por un establecimiento o sociedad situado o residente en tal Estado. Las observaciones efectuadas en el punto 2.2, anterior, son plenamente válidas.

3. España tiene formulada una "Reserva" al apartado 1 del artº 14 del Modelo. Tal reserva es congruente con la filosofía tributaria española. Los sujetos pasivos están sometidos a tributar en España por obligación personal (si son residentes habituales - personas físicas - o residentes - personas jurídicas - en territorio español), y por obligación real (obtención de rendimientos o incrementos del patrimonio producidos en dicho territorio o satisfechos por persona o entidad pública o privada residente en el mismo) (1). De dicha dicotomía, resulta que España osten-

(1) crf. artºs 4º y 6º de la Ley 44/78, de 8 de septiembre; y artºs 13, 14, 16 y 19 del Reglamento de 1981, ambos referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También los artºs 4º, 6º y 7º de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

ta facultades tributarias en todos aquellos casos, en que exista una vinculación con su territorio, bien porque se sea residente de él, porque los rendimientos se hayan obtenido aquí, o porque se hayan abonado por un residente de España. Tal amplitud de criterios y vínculos choca con los más restringidos de la OCDE.

Los Convenios de doble imposición suscritos por España suponen, en la mayoría de los casos, una dejación de soberanía tributaria, porque salvo los Tratados suscritos con Brasil, Canadá, Dinamarca y Suecia, en todos los demás se ha renunciado a la mayoría de los vínculos que conllevan, según el Derecho español, el ejercicio de tal soberanía. Tal dejación, no obstante, no puede calificarse peyorativamente porque el Convenio es el resultado de una negociación presidida por el principio del "do ut des".

Los Convenios de doble imposición de carácter general no ofrecen apenas especialidades en relación al denominado régimen general de tributación de los trabajos independientes: supuestos comprendidos, lugar de prestación del trabajo, y reconocimiento de la potestad tributaria al Estado de la residencia. Casi todos ellos coinciden en denominación de los "servicios profesionales". Son excepción los Convenios con Austria (no alude a los odontólogos); Brasil (incluye las actividades técnicas); Checoslovaquia (no menciona las actividades pedagógicas, pero incluye las formativas); Marruecos (no incluye a los arquitectos), y Polonia (no alude a los contables). Los firmados con Finlandia y Noruega incluyen a los agentes mediadores. Esto quiere decir que aun cuando la enunciación de los servicios profesionales es a título ejemplificativo, la inclusión específica de una categoría de ellos determinará su sometimiento al precepto. Su exclusión, es decir su no mención en el precepto, no conlleva el régimen contrario, ya que todo trabajo realizado de forma independiente y no integrado en otro precepto del Convenio por razón de su especial naturaleza (mercantil, artística, atlética, etc) queda sometido al mismo. Por último, los Convenios con Noruega y Rumanía utilizan

los términos de "profesiones liberales" en vez de "servicios profesionales".

Una particularidad del Convenio con Brasil es que "queda entendido que las disposiciones del artº 14 se aplicarán asimismo si las actividades fueran ejercidas por una Sociedad" (punto 6 del Protocolo.Ad. al artº 14). Las dudas que pudieran suscitarse en orden al ámbito subjetivo del precepto quedan plenamente desveladas.

El gravamen exclusivo en el Estado de la residencia, aunque la prestación de servicios tenga lugar en el otro Estado, se reconoce sin excepción en todos los Convenios españoles. También en todos ellos (salvo el de Brasil) se reconoce la soberanía tributaria del Estado de la fuente si tales servicios se prestan habitualmente por medio de una base fija situada en este Estado. El Convenio con Brasil sustituye el criterio de la base fija por el del lugar del pago de las retribuciones; un Estado tendrá derecho a gravar cuando sea país fuente, considerando como tal aquél en que esté situado el establecimiento permanente o resida la sociedad que paga la renta. Este criterio coincide sólo con uno al que la legislación interna española vincula la obligación real de contribuir. La no exigencia de la base fija supone, sin duda, una omisión importante, porque otro de los pilares de aquella obligación, lo constituye la obtención de rentas en España, uno de cuyos supuestos es el del establecimiento permanente (base fija).

Convenios que conllevan, un mayor reconocimiento o plasmación de los criterios recogidos en las normas internas españolas son los suscritos con Canadá y Dinamarca y Suecia. El primero de ellos reconoce las facultades del Estado fuente en el caso normal de la base fija situada en éste, y en los supuestos de que se permanezca en dicho Estado por un periodo o periodos de duración total igual o superior a 183 días durante el año fiscal (equivale de hecho a una residencia fiscal), o se obtengan remune-

raciones, en tal Estado, que excedan, en el caso de servicios prestados en España de 100000 pts y de 2.000 dólares canadienses en el caso de Canadá. El Convenio con Suecia coincide en espíritu y letra con el canadiense; la única diferencia se refiere a la cantidad percibida en Suecia, pues esta se cifra en 6.500 Kr. España, en estos casos, obtiene, dadas las relaciones con tales países y el flujo respectivo de personas y capitales, un reconocimiento expreso y casi pleno de su normativa interna. Sin embargo, en ambos casos (1) se exceptúan de la regla de tributación por razón de la permanencia o del importe retributivo, las rentas percibidas por un corredor, comisionista general o cualquier otro intermediario que goce de un estatuto independiente. Estas personas, por tanto, solo tributan en el Estado fuente si disponen en éste de una base fija, pero no en los restantes supuestos. La ampliación que supuso el reconocimiento de los tres criterios enumerados, queda limitada al supuesto general (base fija) para los corredores, comisionistas o similares.

El Convenio con Dinamarca también recoge dos derogaciones importantes al principio del gravamen exclusivo en el Estado de la residencia. Además del supuesto de la base fija, si se realiza una actividad independiente en Estado distinto del de residencia en uno o varios periodos, por un total de 90 días durante el año fiscal considerado, el gravamen corresponde a aquel Estado. Se reitera que en todos los casos en que el Estado de la fuente puede gravar, se excluye la potestad que, asimismo, corresponde al país de residencia. Este debe evitar la doble imposición que, en su caso, puede producirse. En el apartado 2.4. anterior se desarrollan estas ideas.

(1) Protocolo, punto 3, del Convenio con Canadá; y artº XIV apartado 3 del Convenio con Suecia.

Artículo 15
=====

TRABAJOS DEPENDIENTES

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16,18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un ejemplo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto puedan someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante, lo dispuesto en el párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) el perceptor no pertenece en total en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado;
- b) las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado.

3. No obstante, las disposiciones precedentes del presente artículo las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional o de una embarcación destinada a la navegación interior pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (a).

(a) Coincide plenamente con el artº 15 del Modelo de 1963.

1. El artículo es de difícil interpretación. Tal dificultad deriva de los obstáculos que se oponen a la determinación de su contenido, y de su compleja redacción.

1.1. El ámbito objetivo del precepto lo constituyen los servicios personales por cuenta ajena, es decir aquellos que se prestan por un residente de un Estado Contratante al servicio de tercera persona que puede ser residente o no del mismo Estado que éste, pero que, en cualquier caso, lo es de un Estado distinto de aquel en que se prestan los servicios o se realizan los trabajos, o de aquel en que reside la persona empleadora o radica el establecimiento permanente o base fija que soporta el pago. El artículo 15 se refiere a los trabajos que se prestan por personas que trabajan por cuenta ajena y cuya retribución no se percibe por éstas directamente sino por las personas (físicas o jurídicas) que los emplean. El precepto aun cuando se titula "trabajos dependientes", debería llevar el encabezamiento de "servicios personales por cuenta ajena", puesto que su característica es que el riesgo se asume por el empleador para quien se trabaja y no por el trabajador. El empleador es la empresa, uno de cuyos elementos, el personal, lo constituyen las personas que para ella trabajan. A su vez, los trabajos pueden prestarse en el Estado en que aquélla radica o en otro distinto. En este supuesto, este otro Estado se califica como Estado fuente por provenir del mismo los pagos que retribuyen los servicios. En todos los supuestos en que el trabajador lo es por cuenta ajena, la relación derivada de la prestación de sus servicios en el mismo o distinto Estado en que radica la empresa empleadora, genera una relación triangular: de la empresa con su empleado; del trabajador con la persona a quien directa o inmediatamente presta el servicio; y de ésta con la empresa de quien el trabajador es un mero asalaria-

do. Las rentas que cubre el artº 15 del Modelo, son , precisamente, las derivadas de la segunda de las relaciones consideradas y que se atribuyen al primer empleador, y no al trabajador en sí; éste es retribuido por su empresa con arreglo a los criterios que ambas partes hayan convenido. Los pagos que retribuyen "trabajos dependientes o por cuenta ajena" constituyen, en realidad rentas de empresa. Constituyen un ingreso empresarial, del cual resultará el beneficio gravado por el artº 7 del Modelo. El artº 15 está redactado atendiendo no a las rentas en sí, sino al Estado a quien se atribuye la potestad de su gravamen.

1.2. La redacción del artº 15 es compleja porque el supuesto base, viene afectado por una excepción que a su vez es objeto de una contraexcepción que implica una vuelta a la formulación de principio. A su vez, el precepto en su conjunto, se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en otros artículos del Modelo, que, sin embargo, no integran todos los casos que constituyen una derogación del mismo. La formulación se completa con el régimen excepcional establecido para los empleos ejercidos a bordo de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o de embarcaciones destinadas a la navegación interior.

2. El apartado 1 contiene la formulación más amplia y general. La regla básica es la de que las rentas (sueldos, salarios y remuneraciones) obtenidos por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado. Diversas cuestiones suscita la lectura de este párrafo. La más problemática se refiere a la persona que puede realizar el trabajo o prestar el servicio. Inicialmente los criterios son favorables a identificar dicha persona con una per-

sona física, pues el artículo alude a rentas obtenidas por razón de un empleo, e, indudablemente, tal relación jurídica sólo cabe predicarla de aquéllas. Sin embargo, una consideración permenorizada del preceptor puede ampliar aquel ámbito a las personas jurídicas. Las siguientes consideraciones avalan esta postura: a) la filosofía del artículo es determinar el Estado competente a quien corresponde el gravamen de las rentas abonadas por unos trabajos determinados más que concretar el tipo de relaciones jurídicas a que se refiere; b) se alude a remuneraciones, a salarios y a sueldos; aquéllas constituyen una categoría retributiva genérica que necesariamente no implica la vinculación de empleo propia de salarios y sueldos; y c) el propio artículo admite que tales remuneraciones sean obtenidas por un "residente", y éste es un término genérico que abarca los individuos y las entidades jurídicas. Tal ampliación subjetiva implica que, por ejemplo, la retribución obtenida por una sociedad profesional al servicio de una empresa, es decir actuando en nombre, por cuenta y riesgo de ésta se comprenda en este artículo. Debe reconocerse, no obstante, que el supuesto normal lo constituye el de una persona física empleada permanentemente por una empresa y actuando en otro Estado en nombre y por cuenta de ésta.

Objetivamente, la materia imponible lo constituyen los salarios, sueldos y remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado por los servicios prestados. La relación triangular a que se ha aludido permite distinguir entre las rentas que constituyen la retribución de los servicios prestados por el empleado y las rentas que constituyen la retribución del trabajo de éste. Las primeras, corren a cargo de la persona beneficiaria de los servicios; las segundas, a cargo cargo del empleador. El artículo no contiene tal matiz. Se limita a establecer, unificándolas, la competencia del Estado de la residencia. El artículo da un tratamiento conjunto a ambas rentas, pero cabe su diferenciación, pues la retribución que

percibe el empleado puede no guardar proporción con la retribución que abona el beneficiario del servicio residente en el Estado fuente.

El criterio de gravamen establecido en el ap. 1 del artículo consiste en atribuir la potestad tributaria al Estado de la residencia del empleado. Tal atribución lo es con carácter exclusivo porque la utilización del adverbio "sólo" despeja cualquier duda que puede suscitarse.

Las excepciones que, a esta formulación general, se contienen en el artículo, se derivan : a) de una circunstancia tan accidental como es la del lugar de ejercicio del empleo; b) del régimen jurídico particular que se da a un tipo específico de rentas; y c) de la especialidad de los empleos ejercidos a bordo de buques o aeronaves:

2.1. El hecho de que el empleo se ejerza en el Estado fuente determina la distribución de la potestad tributaria entre este Estado y el de residencia. Aquél puede gravar las retribuciones abonadas por el ejercicio de la actividad ; a ésto alude la proposición segunda del ap. 1 del artículo, cuando dispone: "si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado". De todos modos, es el Estado de residencia el que, en todo caso, deberá evitar la doble imposición que se produce como consecuencia de esta potestad compartida.

El ejercicio del empleo en el Estado fuente determinará la permanencia de la persona prestadora de los servicios o trabajos en el Estado en que desarrolle su actividad. La filosofía del supuesto es distinta de la que inspira el apartado 2 del artículo, tendente a facilitar, por cortos plazos, el movimiento internacional de empleados cualificados para la puesta a

punto de las instalaciones técnicas.

El ejercicio permanente de un empleo por cuenta ajena en el Estado en donde se abonan las retribuciones, determina el reconocimiento de la soberanía de este Estado. Este criterio quiebra en el caso de que, aun ejerciéndose el empleo en este Estado, concurren conjuntamente las circunstancias siguientes:

- a) no permanencia total del perceptor, en uno o varios periodos, en este Estado, por más de 183 días durante el año fiscal considerado;
- b) pago de las remuneraciones por o en nombre de un empleador no residente de este Estado; y
- c) pago no efectuado con cargo a un establecimiento permanente o base fija que el empleador pueda tener en el Estado fuente. (1).

La concurrencia acumulativa de estas circunstancias, redactadas de forma negativa (no permanencia, y no pago por un residente del Estado fuente o con cargo a un establecimiento permanente o base fija situados aquí), implica que el gravamen se exacciona únicamente en el Estado de residencia. Por ello si se da una sola de tales circunstancias la soberanía se atribuye conjuntamente a ambos Estados. La razón de este criterio compartido se basa en que el Estado fuente encuentra un vínculo suficiente en que fundamentar el ejercicio de su poder tributario, bien porque el empleado permanece en su territorio más de 183 días (lo cual equivale a una residencia fiscal), porque el empleador reside en su territorio (el Estado fuente grava las rentas abonadas por una persona en que se dé tal circunstancia), o porque el pago se efectúa con cargo a un establecimiento permanente o base fija, (supone una vinculación real justificativa del gravamen).

De todos estos requisitos el que ofrece un problema

(1) cfr. ap. 2 del artº 15.

mayor es el del computo de los 183 días, sobre todo cuando el año fiscal no coincida en los dos Estados. Tal dificultad podrá soslayarse en las negociaciones bilaterales haciendo referencia al año fiscal del Estado en que se ejerce el empleo, o simplemente el año natural. El cómputo y la valoración dada a las interrupciones normales del trabajo pueden dar lugar a situaciones extremas, sobre todo si se considera que el plazo de 183 días es el que se fija, normalmente, para considerar a una persona física, residente.

Con arreglo a los criterios expuestos, el artículo establece, en resumen, los siguientes criterios:

- 1º Regla general: gravamen exclusivo en el Estado de residencia del prestador del servicio.
- 2º Excepción : gravamen conjunto en ambos Estados (residencia y fuente) si el empleo se ejerce en el Estado fuente y concurre alguna de las circunstancias - consideradas positivamente~~e~~ contenidas en las letras a) b) y c) del ap. 2 del artículo.
- 3º Excepción a la excepción : gravamen exclusivo en el Estado de residencia aunque el empleo se ejerza en el Estado fuente si se da alguna de las citadas circunstancias, tal como están redactadas.

2.2. El segundo tipo de excepciones al régimen establecido en el artº 15, deriva del reconocimiento que se contiene en el precepto de otros regímenes especiales fijados para determinadas rentas. El apartado 1 dispone que "sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19". Esto quiere decir que el régimen jurídico de las participaciones de consejeros, pensiones y funciones públicas, es el que se determina en tales preceptos y no el que les pueda corresponder por aplicación del artº 15. No obstante, y a pesar de esta concreción legal, estimo que en el artº 15 existe una

laguna porque debería referirse, asimismo, a los artistas y deportistas(artº 17). Estas personas pueden percibir rentas atribuidas no a ellas directamente sino a un tercero, lo cual les convierte en empleados o asalariados de ésta; y además el artº 17, en su apartado 1, admite que el régimen jurídico establecido en los artºs 14 y 15 se doblegue ante sus propias normas.

2.3. El tercero de los supuestos que implican excepción al régimen general, deriva de la especialidad de los servicios prestados a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores (ap. 3). El supuesto general y más amplio es el primeramente considerado, pues la navegación interior sólo adquiere relevancia en contados casos. El apartado 3 dispone que las retribuciones percibidas por tales servicios "pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa". Este criterio coincide con el establecido en el artº 8 para la tributación de las rentas de la navegación. No obstante, los Estados pueden acordar la sustitución de este criterio por el de la nacionalidad del buque o aeronave o el de la residencia de la empresa. El criterio de la residencia no determina diferencias notables si la empresa es una persona jurídica (la residencia es un criterio más amplio que suele comprender, como en el caso español (1), la sede de dirección efectiva), pero sí en el supuesto de que sea un individual. La importancia de las inversiones requeridas para tales explotaciones conllevan la exclusión de las personas físicas como empresarios.

(1) Cfr. artº 9, Entidades jurídicas residentes en España, de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

3. Los Convenios españoles de doble imposición no se alejan de la normativa interna española. De acuerdo con el artº 7º de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la obligación real de contribuir surge cuando se obtienen rendimientos en territorio español, o cuando éstos son satisfechos por persona o entidad pública o privada residente de España. La limitación que se deriva de esta esquemática enunciación se completa con el establecido en los artºs 14 y 19 del Reglamento del Impuesto de 1981, en cuya virtud los supuestos de rentas obtenidas en España se amplían considerablemente. Las circunstancias que, en el Modelo, determinan la obligación de contribuir en el Estado de la fuente se recogen en la legislación española.

3.1. Dichos Convenios se adaptan casi por completo a las normas y criterios establecidos en el artº 15 del Modelo. No existe excepción alguna al que se ha denominado régimen general, es decir aquel en cuya virtud la facultad de gravar se atribuye, primera y exclusivamente, al Estado de la residencia de la persona que presta el servicio o realiza el trabajo.

En el caso de prestación efectuada en el Estado fuente, sólo dos Convenios se apartan del criterio propuesto. Son los Convenios con Austria y Canadá; en ellos se ha optado por la tributación exclusiva en este Estado.

La excepción a la excepción del apartado 2 del artº 15 del Modelo se recoge, también, en la casi totalidad de los Tratados; sin embargo, alguno de ellos ofrece ciertas particularidades. Así los Convenios con Bélgica y Canadá se refieren, en relación con el periodo de residencia, al año civil ~~en vez de~~ al fiscal; los suscritos con Brasil y Japón, al año natural. El de Dinamarca especifica que las remuneraciones a que se refiere el ap. 2 del artº 15 pueden gravarse en el Estado fuente si el perceptor permanece aquí por un periodo que exceda de 183 días durante el año fiscal considerado (Protocolo ap. III. Ad. al artº 15, punto 1). Todos los Convenios atribuyen

una potestad compartida de gravamen al Estado de la fuente si la retribución se abona por un residente de este Estado. El Convenio con Canadá establece además , otro vínculo adicional en favor del Estado fuente: que la retribución abonada supere, en el año civil considerado, la cifra de 2.000 \$ canadienses ó 100.000 pts, según que el empleo se ejerza en Canadá o en España. Este requisito juega alternativamente con los que exigen que el pago se efectue por un empresario o en nombre de un empresario residente del Estado fuente, y que las remuneraciones se hagan con cargo a un establecimiento permanente o base fija aquí situados.

3.2. El régimen aplicable al empleo ejercido en buque o aeronave explotados en tráfico internacional se contiene en todos los Convenios. Además, los suscritos con Austria, Noruega y Portugal recogen la navegación por aguas interiores. Salvo el caso con Portugal no encontramos la razón de tal cláusula en los otros dos supuestos. El Convenio con Rumanía incluye el tráfico terrestre (vehículos automóviles) y el de Polonia , además de esta modalidad, el transporte por ferrocarril. El criterio de gravamen coincide con la sede de dirección efectiva en casi todos los Tratados. Sin embargo, los suscritos con Canadá , Japón y Reino Unido aluden a la residencia de la empresa explotadora; y el de los Países Bajos, a la residencia del trabajador. El Tratado con Austria, aun optando por el criterio de la sede de dirección efectiva, atribuye el gravamen exclusivo al Estado en que ésta se encuentra. El Convenio con Dinamarca, en el caso de explotación conjunta y solidaria de la empresa por socios residentes en dos Estados Contratantes, si no puede determinarse donde se encuentra la sede de dirección efectiva, se admite el gravamen en el Estado de registro de los buques o aeronaves. Esta imposición no excluye la del Estado de residencia del empresario; se trata de un criterio sustitutivo del de la sede de dirección. A falta de registro se aplica la norma general contenida en el ap. 1 del artº15

(protocolo ap. III ad. al artº 15; punto 2). También el Convenio con Dinamarca recoge el régimen proporcional del Consorcio SAS, en cuya virtud los rendimientos de éste se atribuyen proporcionalmente al socio danés (Protocolo Ap. III. ad. al artº 15, punto 3).

3.3. Los dos únicos Convenios que hacen referencia a los trabajadores fronterizos son , lógicamente, los suscritos con Francia y Portugal. Ambos gravan las retribuciones obtenidas por aquéllos sólo en el país de su residencia. El Convenio con Francia exige la justificación de tal cualidad mediante el documento fronterizo (ap. 4 del artº 15). El de Portugal, impone que los trabajadores residan en los términos municipales de uno de los Estados, límites con el otro Estado; además que trabajen en los términos límites de este otro Estado, debiendo desplazarse diariamente al lugar del trabajo.

Artículo 16
=====

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado (a).

1. Aun cuando el artículo se titula "participaciones de Consejeros", su ámbito objetivo es más amplio. Comprende esta forma de retribución y cualquiera otra que una persona, miembro de un Consejo de Administración o vigilancia, obtenga por la realización de una actividad en calidad de tal. El precepto que nos ocupa es una manifestación de los "trabajos dependientes o por cuenta ajena" aludidos en el artº 15 del Modelo. La especialidad de las rentas tratadas en el artº 16 deriva, no del régimen en que dichos trabajos se realizan (por cuenta propia o ajena), sino de la actividad en sí. Esta consiste en la prestación de un servicio en los Organos característicos de las sociedades de capitales que tienen por misión la administración y vigilancia de las mismas. Esta especialidad y la dificultad de determinar dónde se presta el servicio justifica el desglose que efectúa el Modelo de 1977. El artº 15 dispone taxativamente que "sin perjuicio de lo dispuesto en el artº 16"... , lo cual equivale a reconocer la independencia jurídica y especialidad de las rentas percibidas por los miembros de los Consejos de Administración , vigilancia u órganos similares.

(a) Coincide plenamente con el artº 16 del Modelo de la O.C.D.E. de 1963.

2. Desde el punto de vista subjetivo, el artº 16 alude a los residentes de un Estado Contratante. El término "residente" abarca a las personas físicas y jurídicas. En tal sentido la mayoría de las legislaciones modernas admiten la posibilidad de que una entidad ostente el cargo de Administrador. Por ejemplo, la ley francesa de 1966 referente a las sociedades anónimas, dispone que las personas jurídicas podrán ser nombradas administradores; pero después de su nombramiento designarán un representante permanente que se someta a las condiciones, obligaciones y responsabilidades civiles y penales iguales a las de los administradores en nombre propio y sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de la persona jurídica representada (artº 91). El artº 71 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, suprimiendo el artº 83 del Anteproyecto de Ley que prohibía tal posibilidad, puede interpretarse en el mismo sentido permisivo, si bien la persona jurídica podrá ser administrador a través de la persona física que la represente. Por otra parte los artºs 82 y 83, que establecen las incapacidades e incompatibilidades de los administradores, no contienen ninguna norma de la que puede inferirse aquella imposibilidad (1).

El artº 16 del ~~Modelo~~ alude, asimismo, al Consejo de Vigilancia. Tal referencia se debe a la existencia, en el ámbito de determinadas legislaciones, de un Organo de tal índole con la misión de controlar permanente la gestión de la sociedad (artº 128 de la ley francesa de 1966, y artº 84 de la ley alemana de 1965). No se olvide que el Modelo es resultado del trabajo efectuado en un Foro en el que las tendencias e instituciones de los Países Miembros pretenden tener cabida. La determinación de quienes pueden ostentar el carácter de miembro del Consejo es cuestión que pertenece al Derecho de cada uno de los Estados. Así, por ejemplo el artº 100 de la Ley Alemana ci-

(1) Para más detalles sobre la materia : vid. Velasco A. "La Ley de Sociedades Anónimas, Anotaciones y Concordancias". Ediciones Ariel Barcelona 1969; págs 287 a 341.

tada, dispone : "Sólo podrán ser miembros del Consejo de Vigilancia las personas naturales con capacidad jurídica". Tal limitación u otra similar reducen indirectamente el ámbito de aplicación subjetiva del artº 16 del Modelo al circunscribirlo a los residentes, personas físicas.

Otros órganos asimilables a los Consejos de Administración y de Vigilancia tienen cabida en los Convenios en base a las negociaciones bilaterales de los Estados Contratantes. En España la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 no se refiere a tal tipo de órganos.

3. Desde el punto de vista objetivo. las rentas que tales personas obtengan en su calidad de miembros de tales Consejos u órganos son las que reciben un tratamiento jurídico especial. Esta formulación conlleva dos matizaciones : a) determinación positiva de tales rentas, y b) exclusión de las que se perciban por el ejercicio, en la sociedad, de actividades distintas.

3.1. "Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones" son rentas a las que enunciativamente se refiere el artº 16 del Modelo. Usualmente, la retribución de los administradores debe fijarse en los Estatutos de la Sociedad. La mención se refiere a la forma de la retribución y no a su cuantía. Los Estatutos deben concretar si la retribución consiste en un sueldo fijo, en la percepción de dietas, en participaciones sobre beneficios o ingresos etc. Si la retribución consiste en tal participación debe determinarse el coeficiente aplicable. La medida de la participación, o sea, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los Estatutos con certeza y determinarse claramente su base; puede también señalarse un límite máximo de percepción. Cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, sólo po-

drá detraerse de los beneficios líquidos (artº 74 de la Ley española de Sociedades Anónimas). Los miembros de losA Consejos de Vigilancia pueden ser remunerados adecuadamente a sus funciones y a la situación de la sociedad (artº 98 de la ley alemana de 1937).

La legislación fiscal española contenida en la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recoge , en el artº 14, de forma genérica todo tipo de rentas. Considera rendimientos del Trabajo, "todas las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza que se deriven directa o indirectamente, del trabajo personal del sujeto pasivo". El Reglamento 1981 alude a sueldos, participaciones en beneficios, y dietas (artº 41 **aps** a)c) y g). La Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 integra en el concepto de renta del sujeto pasivo los rendimientos derivados de actividades profesionales o de trabajo personal (artº 3).

3.2. Las rentas derivadas del ejercicio de cualquiera actividad distinta de la considerada en el artº 16 se excluyen de su ámbito. Regula sólo las rentas percibidas por un residente de un Estado en calidad de miembro de un Consejo de Administración o de Vigilancia. Los servicios que la Misma persona pueda prestar a la Entidad como asesor, empleado, consultor, etc. quedan fuera del precepto, aplicándose los artículos que regulan el régimen de los trabajos independientes y por cuenta ajena, es decir los artículos 14 y 15. En tal caso, la soberanía tributaria se atribuye no al Estado en que reside la sociedad a la que se prestan los servicios, sino al Estado de residencia de tal persona. No Obstante, la aplicación de los artºs 14 ó 15 dependerá del régimen jurídico de los servicios (por cuenta propia o ajena), y del cumplimiento de los requisitos que en tales preceptos se exigen.

4. La soberanía tributaria se atribuye al Estado en que reside la Sociedad en cuyos Consejos (de Administración y/o de Vigilancia) u Organos similares se presta la actividad determinante de la renta gravada. Tal criterio supone una concesión al país de la fuente, coincidente en este caso con el Estado donde reside la sociedad que abone las retribuciones. Implica gravar las rentas de trabajo en el país en el que se ejerce la actividad. La opción obedece, por otra parte, a la dificultad de determinar donde se lleva a cabo aquella. El Modelo se inclina por el país en que reside la Sociedad que se beneficia de la actividad en cuestión. Pero tal gravamen no excluye, en ningún caso, la potestad del Estado donde reside el que presta el servicio. La utilización de la fórmula "pueden someterse a imposición en este otro Estado" expresa esta idea.

Las remuneraciones distintas de las apuntadas se gravan, con arreglo al criterio de residencia. Su gravamen en el Estado fuente (es decir donde se presta el servicio) se produciría si tratándose de un trabajo calificado como independiente (p. ej. consultoría jurídica) se ejerce a través de una base fija situada en este Estado; o cuando en el caso de un trabajo por cuenta ajena se diesen "a sensu contrario" alguna de las circunstancias enumeradas en el ap. 2 del artº 15 del Modelo.

5. Los Convenios españoles de doble imposición siguen de cerca el Modelo de la OCDE. Subjetivamente el único Convenio que ofrece especialidad es el de Bélgica, el cual circunscribe su ámbito a las sociedades por acciones (Sociedades anónimas) y a las sociedades en comandita por acciones respecto de las remuneraciones de los socios comanditarios (ap. 1 del artº 16).

Desde el punto de vista objetivo, la materia imponible (participaciones, dietas de asistencia y retribuciones similares)

coincide en la casi totalidad de los Convenio. El suscrito con Japón alude genéricamente a "retribuciones" sin más especificación; el de los Países Bajos, a "dietas de asistencia y retribuciones similares" y a "remuneraciones y otras retribuciones" según se refiera respectivamente, a un residente de los Países Bajos o de España. En general, las rentas percibidas lo son por los servicios prestados por una persona miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia. Constituyen una excepción, los Tratados con Dinamarca, Japón, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia, Checoslovaquia y Polonia; ninguno de ellos se refiere al Consejo de Vigilancia. Tal exclusión obedece a las particularidades de los regímenes jurídicos de los Estados, Pues no existen concordancias orgánicas absolutas. El Convenio con los Países Bajos, alude a miembros de un Consejo de Administración, y a "bestuurder" o "commissaris" según que los que ejerzan el cargo sean, respectivamente, residentes de aquel país o de España. El Convenio con Polonia alude al Consejo de Administración u otro órgano similar.

Las rentas percibidas por razón de otro tipo de actividades, su exclusión del ámbito del artº 16 y su remisión a los respectivos artículos del Convenio, es una mención que se contiene sólo en los Tratados con Bélgica, Francia y Portugal. Este último especifica que el sometimiento al artº 16 -participaciones de consejeros - sólo opera cuando las remuneraciones se fijan y paguen por la sociedad por la participación en las actividades del Consejo de Administración o de Vigilancia; en otro caso se aplicarán las disposiciones del artº 15 - Trabajo dependiente -. Los Convenios con Bélgica y Francia remiten ambos al artº 14 - Trabajos independientes - o al artº 15 - Trabajos dependientes - según proceda.

La facultad compartida de gravar reconocida a ambos Estados se recoge en todos los Convenios, salvo en los de Austria

y Francia; en éstos el gravamen se atribuye exclusivamente al Estado de la fuente. El criterio compartido de gravar supone un ligero sacrificio fiscal desde el punto de vista español. De acuerdo con nuestro sistema tributario constituyen un supuesto de obligación real de contribuir, los rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en territorio español (1). El reconocimiento de la soberanía del Estado de residencia supone una alteración parcial del sistema.

(1) cf. artº 4º, uno, b) de la Ley 44/78, de 8 de septiembre y artº 14 del Reglamento de 1981, referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, el artº 4, uno, b) de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 17
=====

ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante, lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15 cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista (a).

1. El artº 17 del Modelo de la OCDE recoge un supuesto típico de rentas del trabajo y profesionales: las obtenidas por los artistas y deportistas. El artículo no distingue entre artistas dependientes e independientes ni incluye los artistas o deportistas al servicio de un Estado, una subdivisión política o corporación local. La no diferenciación entre el régimen por cuenta propia o ajena conlleva que el Modelo no adopte la solución prevista para los profesionales liberales o trabajadores por cuenta propia del artº 14, ni se les considere como uno de los supuestos excepcionales cuyo régimen específico se respeta por el artº 15, ni que se recoja la

(a) El apartado 1 del artículo coincide plenamente con el artº 17 del Modelo de la OCDE de 1963. El apartado 2, se introduce en el Modelo de 1977.

excepción Plasmada en el apartado 2 de este artículo 15 para tributar en el país de residencia. El régimen particular que se da a las rentas obtenidas por las personas a que se refiere el artº 17, se concreta en el respeto íntegro del principio de tributación en el país de la fuente. La no inclusión de artistas y deportistas al servicio de un Ente público determina que sean asimilados en tal caso, a funcionarios públicos, aplicándoseles, consecuentemente, las normas contenidas en el artº 19 - Funciones públicas - del Modelo.

A pesar de la no diferenciación de los artistas y deportistas en independientes y dependientes, el artículo 15, regulador del régimen de los trabajos por cuenta ajena, podría incluir el artº 17 como un supuesto al que se reconoce particularidades jurídicas: ello no implicaría, por sí solo, la calificación del artista o deportista como trabajador dependiente, y además el artº 17 salvaguarda lo dispuesto en los artículos 14 y 15. Por otra parte la utilización de los términos adversativos "no obstante", el precepto vincula, aunque negativamente, los regímenes aplicables a unas y otras personas. La inclusión en el artº 15, del artº 17 clarificaría y diferenciaría ambos regímenes.

La filosofía de la norma es reforzar la potestad tributaria del Estado de la fuente, sin excluir la del Estado de residencia y evitar las dificultades de orden práctico que ofrece la tributación de los artistas del espectáculo y deportistas cuando actúan en el extranjero. La rigidez que supone esta norma puede obviarse en las negociaciones bilaterales incorporando las disposiciones del apartado 1 del artº 14 en el caso de que las actividades se ejerzan a título independiente. En el supuesto de que artistas y deportistas perciban sueldo o salario - es decir actúen por cuenta ajena - les será de aplicación el artº 15 en su conjunto. En suma: las rentas percibidas por los profesionales del espectáculo tienen en el Modelo un tratamiento jurídico autónomo, pero sin perjuicio de su inclusión en el régimen general de los artículos 14 y 15 si los Estados Contratantes así lo acuerdan. En otro caso la naturaleza de la actividad ejercida (artís-

tica o deportiva) priva sobre la modalidad jurídica (dependiente o no) en que aquélla se preste (1).

2. Se circunscribe el ámbito subjetivo del precepto a los "residentes de un Estado Contratante". El término "residentes" abarca a las personas físicas y a las jurídicas. Sin embargo, las actividades a que se refiere el precepto son de tal índole que difícilmente cabe pensar en la posibilidad de que sea una entidad la que las lleve a cabo. Lo que sí prevé el precepto es que las rentas percibidas por los actuantes, en su calidad de tal, no se abonen al mismo, sino a un tercero, por ejemplo a las denominadas "sociedades de artistas". Pero aun en tal caso, e independientemente de los problemas que plantea la tributación de tales sociedades, la actividad se presta por una persona física, a pesar de que la retribución se perciba por un tercero intermediario. Es decir la actividad en todo caso se presta por una persona física, pero la retribución puede percibirla ésta o no según quien sea el titular del contrato que origina la renta. Las cautelas para prevenir fraudes fiscales es cuestión distinta; a ella me refiero en otro apartado de este Comentario.

3. Las actividades por cuyo ejercicio se devenga la renta, son las de carácter personal en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, músico o deportista. El que el precepto aluda a "actividades personales" refuerza la tesis expuesta en el punto 2 anterior. Por otra parte, la descripción que hace el artículo es meramente enunciativa. Se integran tipos genéricos de actividades matizadas por su sentido artístico o deportivo,

(1) La importancia y complejidad de las actividades denominadas itinerantes, entre las que se incluyen las ejercidas por artistas y atletas ha determinado que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE constituya un Grupo especial (el nº1) dentro del Grupo de Trabajo nº 8 sobre la evasión y fraude fiscal internacional, dedicado al análisis problemática y soluciones relativas al gravamen de dichas personas.

pero sin que en ningún caso se pretendan limitar las múltiples variedades del arte o del deporte. Sin embargo, tal descripción implica una forma específica de prestación de las actividades, pues cualquiera de éstas conlleva necesariamente la presencia de un público o auditorio. No se trata, pues del ejercicio retribuido de una actividad artística o deportista, sino de que tal actividad se desarrolle publicamente, con asistencia de un número indeterminado de personas, ~~que, se~~ presume, abonan un precio por presenciar la actuación. La frase "en calidad de artista del espectáculo" resume de modo elocuente la idea.

4. El gravamen de las rentas así obtenidas corresponde al Estado en que se lleva a cabo la actividad. Se trata de una excepción a las reglas contenidas en el artículo 14 y en el apartado 2 del artículo 15. Se refuerzan las facultades atribuidas al Estado de la fuente, en el sentido de no exigir una base fija por medio de la cual se presten las actividades (ésta, es sin embargo, la exigencia del artº 14), ni tampoco los condicionantes del apartado 2 del artº 15 (permanencia en el Estado fuente más de 183 días durante el año fiscal, remuneración abonada por una persona residente de este Estado o soportada por un establecimiento permanente o base fija que el empleador tenga aquí) para que, en todo caso, tales rentas queden gravadas en el Estado en el que se ejercen las actividades. No hace falta señalar que el Estado de residencia del artista o deportista está facultado para gravar, en todo caso, las rentas, pero a él corresponde evitar la doble imposición.

El gravamen que se otorga al Estado fuente procede aun en el supuesto de que la remuneración haya sido abonada a un tercero. Con arreglo a las pautas generales, el Estado de la fuente no podría gravar tal renta ni como remuneración personal del actuante (porque éste no la percibe directamente), ni como beneficio de la empresa (porque no existe establecimiento permanente). La novedad

aportada por el apartado 2 del artº 17 consiste en hacer dejación de las Normas contenidas en los artºs 7, 14 y 15, de tal suerte que, aun no existiendo o concurriendo los requisitos o elementos que suponen un vínculo o nexo jurídico entre la renta y el Estado de la fuente (establecimiento permanente o base fija y permanencia en tal Estado), se le reconoce y otorga en todo caso un derecho a gravar. En las negociaciones bilaterales cabe la posibilidad de que los rendimientos se configuren como beneficios de empresa cuando, por ejemplo, el artista tenga el control de ésta^o cuando, de una u otra forma, tenga derecho a haya obtenido provecho de las rentas desviadas a través de un tercero (1).

Una posibilidad que puede conducir a una situación extrema, tal como señala la OCDE, es que el país de la residencia del artista o deportista utilice el método de exención para evitar la doble imposición. En tal caso, si el Estado donde la actividad se ha realizado no puede hacer uso de su derecho de gravamen, la renta eludirá el impuesto. Tal solución anormal se evita mediante la aplicación en el primer Estado de un método de imputación, o reconociendo a este Estado de un derecho subsidiario de imposición, si el Estado de la fuente no puede hacer uso de su derecho.

5. Los Convenios españoles de doble imposición se ajustan a la normativa del Modelo de la OCDE, sobre todo los suscritos ultimamente. Es destacable que en ninguno de ellos se atribuyen las rentas a un residente de un Estado Contratante. Tal viculación existe desde luego, pero no se menciona en la forma que lo hace el Modelo. Las rentas se consideran obtenidas por un profesional del espectáculo o artista; de éstos, lógicamente hay que predicar y presumir una residencia, pero tal terminología no se contie-

(1) En el Derecho fiscal español vigente las actividades artísticas se califican, en todo caso, como empresariales: cfr. artº 18 de la Ley 44/1978, y artº 59 del Reglamento de 1981.

ne en nuestros Convenios . La diferenciación de Estados Contratantes (de la residencia y de la fuente) y la vinculación de los actantes con ambos (por residir en uno y actuar en el otro) son detalles que , expresados de forma explícita en el Modelo, se inducen de los Tratados suscritos por España.

Las actividades integradas en el artículo genérico de "artistas o deportistas" son las contenidas en el Modelo de 1977. El Convenio con Noruega alude, asimismo, a los atletas, pero tal inclusión no añade nada; el término "deportista" es de suficiente amplitud para comprenderlo. El de Polonia, por el contrario sólo se refiere a los atletas.

El régimen tributario es el que ofrece menores modalidades. Todos los Convenios atribuyen potestad tributaria al Estado de la fuente, si bien ésta no excluye la del país de residencia del profesional. Sin embargo, el Convenio con Austria utiliza la fórmula "sólo pueden someterse a imposición"; el Estado de la fuente grava de modo exclusivo.

El apartado 2 se contiene sólo en algunos Convenios dada la fecha de revisión del Modelo de la OCDE . Los Tratados con Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Francia, Italia, Japón, Reino Unido, Rumanía , Suecia y Polonia contienen tal cautela, pero su ámbito difiere . En los suscritos con Canadá , Francia y Japón, la Sociedad intermediaria, perceptora de las rentas, debe estar controlada directa o indirectamente por el profesional o deportista cuya actuación se retribuye. El Convenio con Marruecos en vez de incorporar el ap.2 del Modelo tal como se hace en estos Convenios, aplica la regla general (gravamen en el Estado de la fuente) "a las rentas obtenidas por las personas que explotan u organizan tales actividades".

Otras especialidades son las contenidas en los Convenios con Rumanía (las rentas obtenidas en el ámbito de Acuerdos Culturales sólo se gravan en el Estado de la residencia del artista o deportista, ap. 3 del artº 17) ; con Marruecos (el precepto no se

aplica a las organizaciones sin fines lucrativos o miembros de su personal, salvo que actúen por cuenta propia, ap. 2 del artº 17), y con Polonia (se eximen de tributación las actividades ejercidas en el ámbito de intercambios culturales; Protocolo Ad. al artº 17).

El régimen de tributación adoptado en nuestros Convenios no altera el aplicado en el ámbito interno. La obligación real de contribuir afecta a los que obtengan rentas en territorio español. El artº 19, letra b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1981 grava "los rendimientos del trabajo personal y de las actividades profesionales o artísticas cuando dicho trabajo se preste a las actividades realicen en territorio español". De acuerdo con tal legislación dichas rentas se califican como rendimientos de actividades empresariales, determinándose su neto por la diferencia entre la totalidad de los ingresos y los gastos que se estimen deducibles (1). Tal calificación afecta no a la atribución de la potestad tributaria, pues ésta se otorga por el Convenio, sino al régimen tributario. Por otra parte, debe tenerse presente que la Disposición Transitoria Primera de la Ley 44/78 ha suprimido la Cuota Proporcional del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (que gravaba las actividades de los artistas), transformando en tributo local de carácter real, gestionado por el Estado, la parte que subsiste, constituida exclusivamente por la Cuota de Licencia Fiscal (2). Dicha transformación no modifica el ámbito objetivo de nuestros Convenios, pues la mayoría de ellos integran los tributos estatales y los locales.

(1) cfr. arts 18 y 19 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, y arts 59 y sig. del Reglamento de 1981 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(2) El Real Decreto 830/1981, de 27 de marzo (BOE de 13 de mayo) aprueba la instrucción y nuevas tarifas de la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas.

El Convenio hispano-canadiense omite la referencia a las subdivisiones políticas o autoridades locales; por ello Canadá sólo recoge los impuestos exigidos por el Gobierno del Canadá, pero no los exacciona- dos a nivel provincial o local; en contrapartida España excluye la imposición local. La doble imposición se suscita si ambos Estados gravan la renta a nivel local y los criterios de imposición son dis- tintos; en tal supuesto el Estado de residencia evitará la doble imposición mediante las medidas unilaterales incorporadas a su le- gislación interna (1).

(1) cfr. artº 30 de la Ley 44/78, y artº 128 del Reglamento de 1981.

Artículo 18
=====

PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado (a).

1. El artº 18 del Modelo somete a tributación en el Estado de residencia del perceptor, las pensiones y demás remuneraciones abonadas a éste por razón de un empleo anterior. De la lectura del precepto no se deduce con claridad el ámbito del mismo. Este vincula, primera y negativamente, al régimen especial de las pensiones pagadas por un Estado Contratante, sus subdivisiones políticas o entidades locales directamente o con cargo a fondos constituidos regulados por el ap. 2 del artº19 y , además y positivamente, a las pensiones pagadas a título de servicios prestados a un Estado o a una de tales subdivisiones o entidades, no incluidas en este apartado 2 del artº 19, pero si comprendidas en el artº 18. Además ,las pensiones pagadas en aplicación del régimen de Seguridad Social constituye un tema discutible sobre el que no existe consenso general.

El hecho que las personas deban ser pagadas a título de empleo dependiente, y que el término "pensiones" incluya las de viudedad, orfandad, y las vitalicias, son datos que completan el cuadro objetivo del artículo que se comenta.

(a) Coincide plenamente con el artº 19 del Modelo de 1963.

2. Las pensiones deben abonarse a un residente de uno de los Estados Contratantes. Tal declaración no ofrece problemas. La residencia es la fiscal, y las personas físicas son las legitimadas para la percepción de las rentas. La especial regulación de pensiones y remuneraciones similares obedece al hecho, cada día más frecuente, de personas que trasladen su residencia, civil y fiscal, a país distinto de aquel en que prestaron los servicios o realizaron el trabajo que constituye la causa de tales pagos. El artº 18 se refiere exclusivamente a las pensiones y remuneraciones similares abonadas a título de empleo dependiente; es decir sólo cubre los pagos percibidos en virtud de un empleo anterior. Las pensiones que no traigan tal causa, quedan fuera del ámbito del artículo, integrándose en el artº 21 "Otras rentas"; norma residual de contenido indeterminado, cuyo régimen jurídico es, sin embargo, el mismo que el estipulado en el artículo 18.

3. La materia imponible, la constituyen las "pensiones y demás remuneraciones análogas". Se trata de una declaración genérica que podría haberse concretado más. La realidad ofrece una gama de prestaciones con entidad propia susceptibles de enunciación específica. Tales son, además de las pensiones de viudedad y orfandad, las rentas vitalicias pagadas en consideración a un empleo anterior, las pensiones alimenticias, y las denominadas "anualidades". Estas consisten en "sumas determinadas pagadas periódicamente, con carácter vitalicio o por periodos determinados o determinables y en virtud de una obligación de satisfacer tal prestación como contrapartida de una prestación equivalente en dinero o susceptible de valorarse en dinero " (1).

(1) cfr. artº 18, ap.3, letra b) del Convenio con Brasil.

La OCDE considera que el artículo se aplica igualmente a las pensiones pagadas a título de servicios prestados a un Estado o a una de sus subdivisiones políticas o entidades Locales, no comprendidas en el ap. 2 del artículo 19. El hecho de que este apartado y artículo se refiera a las pensiones pagadas por tales Entes por razón de servicios a ellos prestados, plantea un problema de delimitación. En ambos casos la constante es la prestación de servicios a un Ente público. El criterio delimitador es que en el primer caso los beneficiarios no han devenido funcionarios públicos. Los servicios pueden prestarse con arreglo a diversas modalidades jurídicas y contractuales, y no todas ellas otorgan la calidad de funcionario. A éstos es a los que, en realidad, se refiere el artº 19.

Tema difícil es el de las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de Seguridad Social. En la actualidad los países nórdicos (y, fundamentalmente, Suecia) las asimilan a las pensiones públicas, aplicando a aquellas el régimen tributario establecido en el artº 19. El ámbito objetivo también puede ampliarse a otros pagos efectuados con arreglo a la legislación reguladora de la Seguridad Social del Estado de la fuente; v.gr. prestaciones en caso de enfermedad, paro o accidente del trabajo. En las negociaciones bilaterales se determinará su régimen jurídico.

La exigencia de que las pensiones y remuneraciones análogas se abonen por razón de un empleo anterior, quiebra en los supuestos de rentas que, similares a las pensiones, responden a causa jurídica diferente. Tal es el caso, de las "anualidades"; al obedecer a un sistema de capitalización, la existencia de un empleo anterior, no es un determinante válido. Lo mismo cabe decir de las rentas vitalicias de los pagos derivados de seguros de vida, y de las pensiones alimenticias y abonadas a excombatientes.

4. El régimen impositivo de las pensiones y remunera-

ciones análogas se determina en el artº 18. La frase "sólo pueden someterse a imposición en este Estado", - de residencia del beneficiario- es elocuente. La facultad exclusiva de gravamen de un Estado facilita el régimen tributario de las rentas, sobre todo si dicho Estado es el de residencia. Al ostentar éste una potestad tributaria global sobre las rentas de sus residentes, la doble imposición desaparece. Sin embargo, si el Estado de la fuente grava las pensiones integradas en el sistema público de seguridad social y el país de la residencia del beneficiario aplica un método de exención, el gravamen exclusivo se realiza en el Estado de la fuente; si el Estado de residencia opta por un método de imputación éste debe deducir lo pagado en otro Estado.

5. Los Convenios españoles , salvo escasas excepciones se ajustan al Modelo. La exigencia de que las pensiones o remuneraciones similares se abonen a un residente de un Estado se contempla en todos ellos. Sólo el Convenio con Noruega añade el requisito de que se trate del beneficiario efectivo.

La materia ofrece mayores divergencias. Los Convenios con Brasil, Canadá, Reino Unido y Suecia incluyen las "anualidades". El de Brasil es, asimismo, el único que define las "pensiones y remuneraciones similares", entendiendo por tal, "los pagos periódicos efectuados después de la jubilación y como consecuencia de un empleo anterior, o a título de compensación por daños sufridos como consecuencia de dicho empleo". (ap. 3, letra b) del artº 18). El Convenio con Canadá, sin embargo, no incorpora definición alguna, pero incluye las pensiones alimenticias, las pensiones de la seguridad social y los excombatientes. Otra característica de este Tratado es que no diferencia entre pensiones privadas y públicas, pues su artº XVIII se refiere, en general, a "pensiones y

anualidades". Es en el punto 4 del Protocolo donde, a las pensiones abonadas por el Estado o Corporación pública española, se les otorga un régimen especial distinto del configurado en aquel artículo. Los Convenios con Francia y Marruecos integran las rentas vitalicias; el de Rumanía, las pensiones alimenticias; y el de Suecia los pagos de la Seguridad Social de un Estado Contratante, y los derivados de una pensión por razón de un seguro de vida concertado en un Estado. Tales hechos reflejan, por sí solos, la variedad de criterios que inciden en las negociaciones bilaterales y que superan el ámbito estricto del Modelo.

El condicionamiento de que la pensión o remuneración análoga se perciban en consideración a un empleo anterior se contiene en todos los Convenios, excepto en los de Brasil y Marruecos.

La tributación exclusiva de estas rentas en el Estado de la residencia del perceptor se respeta en la mayor parte de los Tratados. Constituyen una excepción los suscritos con Brasil, Canadá y Suecia. El primero, atribuye la potestad exclusiva al Estado de la residencia en el caso de que las pensiones y remuneraciones similares no superen, en el año natural, los 3000 \$ USA; en otro caso, la potestad se atribuye, en lo que exceda de tal importe, a ambos Estados (ap. 1 artº 18). Lo curioso de este Convenio es que hace entrar en juego, respecto de un mismo tipo de rentas, dos soberanías tributarias: el Estado de residencia (le atribuye el gravamen de dos porciones; hasta 3000 \$ exclusivamente; para el exceso, compartidamente) y el Estado fuente, sólo en cuanto a tal exceso. Lo que no se determina es la base imponible que corresponde a ambos Estados respecto del exceso. Debe entenderse que el Estado fuente lo gravará íntegramente, y que el Estado de residencia hará tributar el conjunto de las rentas de sus residentes, pero deduciendo lo pagado en el otro Estado. En cuanto a las "anualidades", atribuye la potestad exclusiva al Estado de la residencia del perceptor (artº 18). El Convenio con Canadá es de gran complejidad. Los cri-

terios que, resumidamente, se contienen en su artº XVIII, son los siguientes:

- a) derogación del principio de imposición exclusiva en el Estado de residencia del perceptor, en el caso de pensiones alimenticias y otros pagos similares procedentes de un Estado y abonados a un residente del otro que sea el beneficiario efectivo (ap. 1 y 4 letra b);
- b) reconocimiento de un derecho limitado de gravamen al Estado de la fuente, en general limitado al 15% del importe bruto del pago. "Esta limitación no se aplica a los pagos a tanto alzado o originados por el abandono, la anulación, la rescisión, la venta u otra forma de enajenación de la renta, o a los pagos de cualquier naturaleza en virtud de un contrato de renta fija". (ap. 2 y 3);
- c) respeto por el Estado de residencia, de las exenciones otorgadas por el Estado fuente a las pensiones de Seguridad Social y de excombatientes percibidas por un residente de aquél (ap. 4 letra a); y
- d) reconocimiento de la potestad exclusiva del Estado español sobre las pensiones públicas abonadas por el Estado o una Corporación pública (punto 4 del Protocolo). La equiparación con el régimen de las pensiones públicas es total en este caso.

El Convenio con Suecia establece una única excepción al principio del gravamen exclusivo en el país de residencia del perceptor. Tal es el caso de los pagos efectuados bajo el régimen de la Seguridad Social, así como los derivados de una pensión por razón de un seguro de vida. Estas rentas también pueden gravarse en el Estado que efectúe el pago o en el que se concierte el seguro. No obstante, tal excepción al régimen general sólo opera en el caso de que los residentes de un Estado sean nacionales del Estado fuente. La motivación política de esta cláusula queda fuera de duda y exime de comentarios.

En la actualidad, nuestra legislación fiscal interna somete a tributar por obligación real las rentas satisfechas por una persona o entidad pública o privada residente en el territorio español, considerándose a las pensiones , rendimientos del trabajo sometidos a gravamen(1). El criterio de la residencia adoptado en la mayoría de los Convenios conlleva un sacrificio presupuestario y una dejación de soberanía en los casos de pensionistas españoles residentes en el extranjero. Sin embargo, de hecho España se beneficia de tal principio por ser país huesped de muchos pensionistas extranjeros, principalmente nórdicos. Los criterios especiales propuestos por Suecia tienen su fundamento en esta realidad.

(1) cfr. artº 14, Dos, c) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 19
=====

FUNCIONES PUBLICAS

1. a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión o entidad, sólo Pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si los servicios se prestan a este Estado y la persona física es un residente de este Estado que,

- i) posee la nacionalidad de este Estado, o
- ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado sólomente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones pagadas por un Estado Contratante, o por alguna de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta subdivisión , sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

b) Sin embargo, estas pensiones sólo Pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15,16 y 18 se aplica a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de su subdivisiones políticas o entidades locales(a).

(a) Su precedente está en el artº 19 del Modelo de la OCDE de 1963. Sin embargo el régimen establecido en el Modelo de 1977, además de diferenciar el régimen de remuneraciones y pensiones públicas, atribuye la facultad exclusiva de gravar al Estado de la fuente o al de la residencia del perceptor de la renta si concurren, en este caso, determinados requisitos. El Modelo de 1963 otorga una potestad compartida. El ap.2 del artº 19 del Modelo concuerda con el ap. 3 del Modelo de 1977.

1. El artº 19 del Modelo se refiere a las "funciones públicas" y considera tales los servicios prestados a un Ente público; las remuneraciones y pensiones abonadas en contraprestación son las que integran el precepto. Desde el punto de vista subjetivo, su aplicación no viene delimitada por el carácter de funcionario público que ostentan las personas a quien se retribuye. El artº 27 del Modelo de 1977 establece un régimen especial para determinados funcionarios - agentes diplomáticos y funcionarios consulares - y dentro del ámbito del artº 19 se incluyen personas que, prestando servicios a un Ente público, no tienen aquel carácter. La proliferación de Entes y Organismo integrados en el Sector público y la diversidad de modalidades jurídicas que vinculan a los que prestan aquí sus servicios refuerzan lo apuntado. Es el caso, por ejemplo, del personal contratado por una Embajada de un país, en el extranjero. La frase utilizada en el artº 19, "por razón de servicios prestados a este Estado... o a esta subdivisión o entidad" recalca el sentido objetivo de la relación entre las partes interesadas: el que presta el servicio y es remunerado por ello, y el Organismo para quien se trabaja. Lo que cubre el precepto, aunque expresamente no lo diga, son "las rentas abonadas a una persona física por "el ejercicio de funciones de carácter público"(1), independientemente del carácter funcional o no que aquélla pueda ostentar. La virtualidad de esta idea se deduce del análisis de su apartado 3, excluyente de las remuneraciones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial ejercidas por el Estado.

(1) El Modelo de 1963, por el contrario, preveía tal condicionamiento. Su exclusión supone, indudablemente, una extensión del campo de aplicación del artículo, al incluir en el mismo cualquier tipo de trabajos, (salvo los industriales y comerciales) que se presten a un Ente público y se retribuyan por éste.

No obstante, el ejercicio de funciones específicas (ferrocarriles, teatros nacionales, etc) por organismos públicos y su posible inclusión en el régimen de los ap. 1 y 2 empaña tenuemente la anterior afirmación. El resumen: el artº 19 se refiere a las retribuciones percibidas de un Ente público, como consecuencia del ejercicio de funciones de carácter público y otras equivalentes (p. ej. las artísticas), pero no a las realizadas en el marco de una actividad pública industrial o comercial; y con independencia de la relación contractual (funcionarial o no) existente entre la persona a quien se retribuye y el Ente público a quien se sirve. Los diplomáticos y asimilados quedan excluidos en todo caso.

Debe tenerse también presente que el precepto concreta un principio de cortesía internacional, y que su redacción se inspira en las normas de los Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 18 de abril de 1961, y sobre Relaciones Consulares de 24 de abril de 1963 (1).

Finalmente, una observación: que lo dicho es aplicable a remuneraciones y pensiones. La diferencia es que las "remuneraciones" se vinculan a la prestación actual y vigente de unos servicios; y que las "pensiones" hacen referencia a una relación laboral ya pasada. Aunque el artículo 19 utiliza la misma fórmula gramatical ("servicios prestados"), esta diferenciación temporal está ínsita en la misma naturaleza de la contraprestación.

2. El apartado 1 se refiere a las remuneraciones abonadas por una Entidad pública por razón de servicios prestados a ésta. La atribución de la facultad exclusiva de gravar al Estado de la fuente o al Estado de la residencia del perceptor completa el

(1) El significado y contenido de estos Convenios es objeto de examen pormenorizado al comentar el artº 27-Agentes diplomáticos y Funcionarios consulares.

esquema.

2.1. Las remuneraciones a que se refiere son aquellas, distintas de las pensiones, que se abonen por la realización de una actividad. Normalmente se incluyen las que se abonan de forma periódica e importe fijo. El caso normal será el de los funcionarios públicos. Pero, dado el planteamiento del punto 1 de este comentario, nada se opone a que tales pagos retribuyan servicios esporádicos o accidentales de cuantía indeterminada "a priori". El hecho de que el precepto aluda a servicios prestados al Estado subdivisión o entidad pública posibilita esta conclusión. De todos modos, e independientemente de la condición o no de funcionario, las remuneraciones retribuyen prestaciones duraderas y estables: v.gr. personas que, en el extranjero, trabajan para un Estado en calidad de personal administrativo, auxiliar y subalterno en las delegaciones o representaciones diplomáticas de aquel, pero que no son nacionales suyos.

2.2. La remuneración ha de ser pagada por una Entidad pública; el Estado, las subdivisiones políticas o entidades locales. Tal enumeración concuerda con la que efectúa el artº 2 del propio Modelo. Con tal clasificación se comprende al ente público por excelvencia, que es el Estado, y las Corporaciones u Organismos que integran el sector público. El Modelo ante la posibilidad de enumerar las diferentes categorías de entidades que lo componen ha optado por una clasificación general aludiendo sólo a las subdivisiones políticas o entidades locales. Anótese, sin embargo, que la utilización de la disyuntiva no equivale a equiparación; pero más adecuado hubiera sido utilizar la copulativa diferenciando los distintos organismos, políticos y territoriales, con entidad y organización propias, que configuran aquél sector. La OCDE enumera de modo ejemplificativo, algunos casos reveladores de tal

pluralismo: Estados federales, regiones, provincias, cantones, áreas, departamentos, distritos "Kreise", municipios, agrupación de éstos, etc. Las negociaciones bilaterales también pueden concretar las especialidades organizativas, políticas y territoriales, de un Estado determinado. Los Convenios suscritos por España las recogen en algún caso. En el Convenio con Alemania se hace referencia a los "Länd" alemanes; en el de Rumanía a las "Unidades administrativas territoriales" rumanas. En otros se integran las subdivisiones administrativas; las Corporaciones; personas y asociaciones de Derecho público; y los Organos autónomos.

2.3. La remuneración se abona "por razón de servicios prestados". El supuesto normal lo constituye la prestación continuada y actual de servicios. Pero según la redacción adoptada deben entenderse incluidos los pagos que retribuyen una relación laboral extinguida, siempre que el servicio pueda encuadrarse en el marco que configura el precepto; sólo que, en tal caso, el pago extingue el vínculo Jurídico entre el Ente público y la persona perceptora. Esta es la diferencia básica con las "pensiones": en éstas, extinguida la relación laboral, subsiste, sin embargo, la obligación del pago.

2.4. La facultad de gravar se atribuye con carácter exclusivo al Estado de la fuente. En esto se concreta el principio de la cortesía internacional. Se trata de un reconocimiento casi absoluto en favor del Estado de donde proceden los pagos. La frase "sólo pueden someterse a imposición en este Estado..." releva de cualquier comentario adicional.

Esta atribución exclusiva conlleva, no obstante, unas precisiones referentes al método seguido para evitar la doble imposición, y a los criterios establecidos en el caso de que con-

curran determinadas condiciones en la persona física prestadora del servicio:

a) En cuanto a lo primero, el Modelo se inclina por la aplicación del método de exención. Los países que aplican el de imputación quedan obligados, excepcionalmente y en cuanto a estas rentas, a no gravarlas si se obtienen por sus residentes. Sin embargo, no excluye que el Estado de residencia considere tal montante para la determinación del tipo de imposición aplicable a las demás rentas obtenidas por sus residentes y gravadas aquí. En resumen: se aplica un método de exención con progresividad.

b) En algún caso el derecho exclusivo al tributo se concede al Estado de residencia del perceptor de la renta. La técnica legislativa del "sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante" refleja el criterio del legislador. Tal atribución obedece a la concurrencia de una serie de circunstancias de carácter material y jurídico; concretamente que los servicios se presten físicamente en el Estado en que resida la persona que los lleva a cabo ("los servicios se presten en un Estado") y que se trate de un residente que:

- i) posea la nacionalidad de este Estado, o
- ii) no haya adquirido la condición de residente de este Estado sólo para prestar los servicios (letra b) del ap. 2 del artº 19).

Un caso típico lo constituye el personal administrativo o auxiliar al servicio de una representación o delegación diplomática de un Estado en el extranjero. Los Convenios de Viena autorizan al Estado receptor a gravar las remuneraciones pagadas a determinadas categorías del personal de las misiones diplomáticas y puestos consulares en el extranjero que residan permanente en este Es-

tado o posean su nacionalidad (1). La utilización de la disyuntiva implica que en cualquiera de ambos supuestos (residencia permanente o nacionalidad del Estado en que se prestan los servicios) el Estado de residencia podrá gravar exclusivamente las rentas procedentes del otro Estado y abonadas por éste o una entidad pública.

3. El apartado 2 del artº 19 se refiere a las "Pensiones". Las circunstancias que determinan un régimen diferente, se refieren a la retribución en sí, y al origen de los fondos con los que aquéllas se pagan. La pensión implica un pago diferido sometido a la condición suspensiva de que se produzca un determinado evento; la subsistencia del perceptor una vez que ha cesado su relación laboral activa (pensión de jubilación), el fallecimiento de éste (pensión de viudedad).., o su enfermedad o invalidez. La pensión deja de abonarse cuando se modifican substancialmente las premisas jurídicas que configuran aquélla relación. El abono de la pensión puede efectuarse directamente por el Estado o una de sus entidades o subdivisiones, o con cargo a fondos distintos constituidos para tal fin. La letra a) del ap. 2 del artº 19, alude expresamente a estos supuestos. Lo esencial no es que la Entidad que paga sea un Ente público, sino que los fondos se hayan constituido para atender las pensiones devengadas por servicios prestados en el sector público.

La tributación de las pensiones corresponde exclusivamente al Estado de donde proceden los pagos. El Modelo es taxativo. Sin embargo, se admite una excepción a la regla general. La resi-

(1) El Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961 (artº 37) ; y el de Relaciones Consulares, de 24 de abril de 1963 (artº 71) recogen excepciones a las facilidades, inmunidades y privilegios de que disfrutaban, en general, los agentes diplomáticos o funcionarios consulares.

dencia en un Estado cuando, además, concurre la circunstancia de ostentar la nacional del mismo, conlleva la modificación del criterio tributario expuesto. En este caso, la letra b) del ap. 2 del artº 19 atribuye la facultad exclusiva de gravar al Estado de residencia. Tal atribución y la exención consiguiente en el Estado de la fuente excluyen los problemas de doble imposición. Debe destacarse, por último, la motivación política que ha presidido la redacción de este apartado. La afluencia masiva de jubilados a determinados países (básicamente los mediterráneos) y el abandono de su origen, determina que el derecho exclusivo del Estado de la residencia se circunscriba a sus residentes-nacionales, pensionistas de otros Estados.

La importancia de la nacionalidad del sujeto pasivo en un contexto en que las reglas de distribución de la potestad impositiva se basa en un criterio de residencia, llama la atención.

4. El apartado 3 del artº 19, excluye del régimen general expuesto, "las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado Contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales". Las normas contenidas en los artºs 15 - Trabajos dependientes - 16 - Participaciones de consejeros - y 18 - Pensiones - son las aplicables. El artº 15 se refiere a sueldos y salarios; el artº 16 a las participaciones y remuneraciones similares de Consejeros; el artº 18, a las pensiones. No se hace referencia al artº 17 porque las actividades artísticas y deportivas pueden integrarse en el concepto de funciones públicas. La creciente intervención del sector público en actividades de muy diversa índole y la gestión directa que en las mismas éste asume, dificulta concretar el ámbito del precepto. Este, se refiere a actividades de carácter industrial o comercial, pero falta la determinación del régimen jurídico o de gestión que implica la exclusión o no de su ámbito. De hecho, muchos Estados en sus negociaciones bilaterales excluyen

este apartado; y otros incluyen en el régimen general (aps. 1 y 2) las remuneraciones pagadas por los organismos públicos que gestionan ferrocarriles, correos, telégrafos, teatros nacionales, etc. La exclusión expresa del ap. 3 conlleva la aplicación del régimen común a todo tipo de remuneraciones, independientemente de la actividad de que deriven. En tal caso, el origen de las rentas y el carácter público del Ente a quien se sirve, determinan su inclusión en el artº 19.

5. Los Convenios españoles de doble Imposición contienen normas más o menos complejas, según el Modelo (de 1963 ó 1977) con arreglo al cual se hayan negociado, y el régimen particular del otro Estado Contratante.

Salvo los Convenios con Alemania, y Canadá que regulan el régimen de las "remuneraciones" y de las "pensiones" en artículos diferentes (1), los demás, las integran en un mismo precepto. Pero, aún en este caso, los Convenios que dedican un apartado diferenciado para cada una de estas rentas son los que se han negociado con arreglo al Modelo de 1977; en los demás, se utiliza una fórmula sintética ("las remuneraciones, incluidas las pensiones") a la que se da idéntico tratamiento jurídico. Los Convenios en que esto se produce son los suscritos con Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Japón, Noruega, Países Bajos, Portugal y Suiza. Dentro de los que diferencian los regímenes aplicables a "remuneraciones" y "pensiones", los Convenios de Alemania y el Reino Unido desglosan la posición de cada país contratante; en los demás casos la formulación de la hipótesis se efectúa de modo abstracto.

(1) El de Alemania en los artºs 18 y 19, ap. 2 y 3; el de Canadá los artºs XVIII y XIX.

En los Convenios que siguen el método sintético, el Estado, las subdivisiones políticas o administrativas, y las entidades o autoridades locales son los entes que, en general se integran en el sector público. El Convenio con Austria, además, incluye las corporaciones públicas; el de Dinamarca, los organismos autónomos; el de Finlandia junto a estos organismos, las personas jurídicas de Derecho público y las asociaciones públicas; en el de los Países Bajos, el Consejo Superior de Investigaciones Científicas y el Instituto Español de Moneda extranjera (hoy suprimido) (1) se asimilan al Estado español (Protocolo, ap. XI Ad. al artº 20). En otros casos, por el contrario no se mencionan las subdivisiones políticas o administrativas (Japón, Noruega y Portugal). En los Convenios que siguen el método analítico (diferenciación de remuneraciones y pensiones) el criterio seguido coincide con el general apuntado. Sin embargo, el Tratado con Alemania da entrada a los "Länd" y organismos autónomos, equiparando, por otra parte, las retribuciones abonadas por el Deutsche Bundesbank, el Deutsche Bundesbahn y el Deutsche Bundespost, en el caso de Alemania, y por la RENFE, en el de España, a las del Estado u otros entes públicos; el de Rumanía se refiere a las "unidades administrativas territoriales" rumanas; el Convenio con el Reino Unido, omite la referencia a las subdivisiones políticas.

El criterio del gravamen exclusivo en el Estado de la fuente es admitido en todos los casos, salvo en los Tratados con Noruega, Países Bajos y Portugal. En éstos la frase "pueden someterse a imposición en este Estado..." implica el reconocimiento de la soberanía compartida con el Estado de la residencia del perceptor.

(1) El Decreto 2799/1969, de 14 de noviembre traspasa al Banco de España las funciones operativas atribuidas al Instituto Español de Moneda Extranjera.

La exclusividad de gravamen no obstante, no viene atribuida absolutamente al Estado de la fuente, pues la nacionalidad del percceptor puede determinar la competencia exclusiva del Estado de la residencia. En los Convenios con Bélgica, Finlandia, Francia, Japón, y Suiza la nacionalidad influye en tal sentido. El Convenio hispano-belga establece que el principio general de tributación en el Estado pagador de las remuneraciones, "no se aplica cuando el beneficiario de estas rentas posea la nacionalidad del otro Estado Contratante, sin poseer, al mismo tiempo, la nacionalidad del primer Estado" (párrafo 2 del ap. 1 del artº 19); pero nada explícita en cuanto al régimen tributario aplicable en tal caso. La frase "esta disposición no se aplica", da origen a todo tipo de conjeturas; no obstante, el espíritu subyacente en el precepto, es el de atribuir el derecho exclusivo de gravar al Estado de la residencia. Este es también el criterio del Convenio con Francia (ap. 1 del artº 19). Los Convenios con Japón y con Suiza no consideran la residencia como dato relevante, sino la nacionalidad. En el primer caso, una interpretación literal lleva, incluso, a la conclusión (aparentemente absurda) de que un funcionario de un Estado y residente de éste, pero nacional del otro Estado, tributa sólo aquí; la segunda proposición del ap. 1 del artº 19 conduce a tal afirmación. A la misma conclusión conduce el artº 19 del Convenio con Suiza; en ambos casos la residencia no influye en absoluto. Los Convenios con Austria, Dinamarca y Finlandia, ~~o~~ ^{con} sin mayores distinguos, la facultad exclusiva al Estado de la fuente.

Los Convenios suscritos con Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Italia, Reino Unido, Rumanía, Suecia, Marruecos y Polonia, seguidores del Modelo de 1977, conjugan armónicamente los principios de fuente, residencia y nacionalidad con la aplicación preceptiva del método de exención. Pero los Convenios con Brasil y con Canadá se separan en algunos extremos de tal Modelo. El hispano-brasileño, grava las "pensiones con cargo a fondos de la Seguridad Social de

un Estado Contratante" sólomente en el Estado de la residencia (ap.4 del artº 19) y el firmado con Canadá, para las remuneraciones distintas de las pensiones , no exige la nacionalidad como requisito necesario para otorgar la facultad exclusiva de gravamen al Estado de la residencia, del beneficiario (artº XIX,ap. 1 letra b). La referencia al artº XIX contenida en el punto 4 del Protocolo de este Convenio no se entiende muy bien si se considera que aquél se refiere sólo a las pensiones abonadas por el Estado español, y que el artº XIX regula exclusivamente el régimen de las "remuneraciones distintas de las pensiones "; la referencia debía haberse hecho sólo al artº XVIII, pues es el que reglamenta éstas. También el Convenio con Alemania establece un régimen especial; dispone para las remuneraciones, la exención en el Estado de residencia, salvo que el perceptor tenga la nacionalidad de Estado en que reside sin ser al mismo tiempo nacional del otro Estado (artº 18, ap. 1 y 2). La potestad del Estado de residencia de gravar a sus nacionales quiebra en el supuesto de doble nacionalidad, en que el criterio sigue siendo el de atribuir la soberanía exclusiva al Estado de la fuente. A las pensiones se las aplica, sin más, el criterio de la fuente (ap. 2 artº 19). Las cantidades abonadas en compensación de daños o perjuicios sufridos por hostilidades o persecuciones políticas se asimilan a las pensiones (ap. 3 artº 19).

En la totalidad de los Convenios , salvo el de Suiza se contiene la exclusión de las remuneraciones y pensiones pagadas por servicios prestados dentro del marco de actividades industriales o comerciales realizadas en los distintos órdenes de Administración pública: general, local o Institucional.

6. La legislación interna española, contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en su Regla-

mento (1), considera a los funcionarios españoles en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial no diplomático ni consular, sometidos a la obligación personal de contribuir en España. El resultado es que se gravan las retribuciones en el Estado al que aquellos pertenecen; se hace coincidir el Estado de la fuente (Estado pagador) con el de residencia jurídica (España). El requisito de la nacionalidad española exigida a los funcionarios, excluye de tal régimen a los que no la ostenten; en tal caso debe tributarse en el Estado de residencia. La norma equivalente aplicada a los funcionarios extranjeros completa el esquema. La legislación interna española coincide casi plenamente con los criterios fijados en el Modelo de 1977.

En relación con las "pensiones" el criterio de la OCDE, supone una restricción al seguido en la legislación patria. En todo caso, el residente habitual queda sujeto a tributar en España por obligación personal, sin que existan diferencias entre el nacional y el extranjero. Los requisitos exigidos en la letra b) del ap. 2 del artº 19 del Modelo de 1977 (residencia y nacionalidad) desbordan las exigencias españolas. El hecho de que el pensionista sea sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal, se deduce de lo dispuesto en la letra c), Dos, del artº 14, y en la letra d) del artº 8, de la Ley 44/78, al considerar como rendimientos del trabajo las "pensiones o haberes pasivos" y limitar el régimen especial de tributación en el país de la residencia legal, a los "funcionarios en activo".

(1) Cfr. artºs 8 y 9 de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre; y 24 y 25 del Reglamento de 1981. Para un tratamiento detallado de esta materia, en relación con los diplomáticos, Véase más adelante el artº 27 y sus Comentarios.

Artículo 20
=====ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación un estudiante o una persona en práctica que sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente del otro Estado Contratante y que se encuentre en el primer Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación no pueden someterse a imposición en este Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de este Estado (a).

1. El Modelo de 1977, regula en su artº 20, la tributación de los estudiantes o personas en prácticas que obtienen renta de fuentes situadas fuera del Estado en que residen accidentalmente, y que destinan a su mantenimiento, estudios o formación. La OCDE regula tal tributación desde el punto de vista pasivo, es decir en relación con las personas que reciben tal educación o enseñanza profesional. No se refiere para nada a los que la imparten, es decir a los profesores, maestros o catedráticos, ni tampoco a los que llevan a cabo actividades de investigación. Las rentas que este personal docente/investigador obtenga del ejercicio de su actividad profesional en Estado distinto del de su residencia habitual se rige por lo dispuesto en el artº 14 - Trabajos independientes - o en el artº 21 -Otras rentas - . En ambos, la tributación corresponde al Estado de la residencia habitual, si bien en el artº 21 no se prevé la excepción en favor de la base fija del profesional situada en el otro Estado.

Considerando tan estricto planteamiento el presente comentario se circunscribe al examen concreto del régimen aplicable a los Estudiantes y practicantes, dejando para el apartado re-

(a) Coincide casi plenamente con el artº 20 del Modelo de 1963. La única diferencia estriba en que el Modelo de 1977 exige que la residencia en el Estado Contratante del que procede lo haya sido INMEDIATAMENTE antes de desplazarse al Estado en que prosiguen sus estudios.

ferente a los Convenios españoles aquella dualidad de enfoques.

2. Desde el punto de vista subjetivo, el artº 20 contempla los estudiantes o personas en prácticas. La amplitud de los términos utilizados deja la puerta abierta a todo tipo de conjeturas. "Estudiantes" es todo aquel que realiza una labor intelectual y que todavía no ha completado su formación. "Persona en prácticas" parece referirse a los que habiendo terminado su instrucción teórica (fase estudiantil) completan su formación con un periodo práctico : p.ej. un médico que recién terminados sus estudios practica en un centro hospitalario. Pero en ambos casos, lo predominante es la laborar intelectual desarrollada por el sujeto. De acuerdo con esta interpretación , quedan excluidas las actividades puramente manuales o de formación profesional (laboral), debiéndose incluir expresamente en aquellos casos que los negociadores deseen otorgarlas un trato jurídico equivalente. Los Comentarios de la OCDE no explicitan nada al respecto. Tampoco determinan, en concreto, ~~a~~ qué estudiantes se refieren; es decir, si a cualquier categoría de ellos (bachilleres, universitarios, etc) o una determinada. No obstante, la lectura del precepto y su propia configuración bascula hacia aquellos que han terminado o están a punto de terminar el ciclo estudiantil propiamente dicho. La exigencia de la realización de prácticas delimita más el supuesto en el caso de las personas afectadas. De todos modos el precepto es excesivamente vago y general.

3. Objetivamente, las rentas que reciben un tratamiento jurídico tributario excepcional son "las cantidades que re-

ciba - el estudiante o similar - para cubrir sus gastos de manet-
 nimiento, estudios o formación". De nuevo, los interrogantes se
 suscitan. El decir "que reciba" quiere significar que su proce-
 dencia debe radicar en fuentes situadas fuera del Estado en que
 accidentalmente esté residendo para culminar los estudios o for-
 mación. No se requiere, sin embargo, que la fuente de tales ren-
 tas radique en el Estado del que se es residente o del que se ha
 sido con anterioridad inmediata a la llegada al otro Estado. El
 artículo, en su última frase, alude a una procedencia exterior al
 Estado en que se reside de hecho, pero no se concreta el origen
 de tales rentas. La delimitación se efectúa de forma negativa:
 que no se trate de fuentes interiores. Con arreglo a este crite-
 rio, no se equiparan en trato jurídico las rentas que el estudian-
 te obtenga por el ejercicio de una actividad complementaria o aux-
 liar : v.gr. ejercer un empleo o oficio, impartir clases, etc.(1)
 Donde mayores dificultades se suscitan es en relación con la fra-
 se "cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación". No
 sólo desde el punto de vista cualitativo (aspecto éste que, no
 obstante, parece concretarse) sino también y sobre todo cuantita-
 tivo, la indeterminación y vaguedad presiden el artículo. La co-
 bertura de tales gastos es realmente difícil de determinar por-
 que depende de los gustos, y calidad de vida del beneficiario. La
 flexibilidad de estos datos incide necesariamente en las cantida-
 des precisas para atender las necesidades que se apuntan : mante-
 nimiento, estudios y formación. Una limitación cuantitativa se
 impone, sobre todo si se considera que lo que se regula es el

(1) En la revisión de este artículo se estudió la posibilidad de
 extender la exención a la remuneración percibida por un estudian-
 te en virtud de un empleo. Las distintas propuestas reguladoras
 de tal posibilidad, muy limitativas en su ámbito (actividades e-
 ejercidas por estudiantes de niveles superiores de enseñanza; real-
 zadas durante un periodo inferior a 100 días dentro de cada año
 fiscal ; llevadas a cabo con el fin de adquirir una experiencia
 práctica) no se llegaron a incorporar a los Comentarios definiti-
 vos del Modelo .

régimen fiscal de unas personas cuya filosofía de vida debe estar presidida por la sobriedad

4. Los requisitos que determinan un régimen fiscal excepcional son de dos tipos : jurídicos y finalistas. Juridicamente, se requiere que el estudiante o similar "sea o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado Contratante residente de otro Estado". La residencia presente en la mente del legislador es la habitual de la persona que se traslada de uno a otro Estado. El precepto, estimando tal traslado meramente accidental, respeta la anterior residencia e incluso llega a la ficción de no considerarlo residente fiscal del otro Estado. En ningún caso somete las rentas percibidas para su mantenimiento, estudios o formación procedentes del otro Estado, a gravamen. Una cuestión que tampoco determina el precepto es el plazo durante el cual tal tratamiento es aplicable. Inicialmente no existen limitaciones temporales; pero los abusos que pueden derivarse determinan que algunos Estados señalen un plazo máximo.

El estudiante o persona en prácticas si en el momento en que decide trasladarse no es residente de uno de los Estados Contratantes, debe haberlo sido "inmediatamente" antes de adoptar tal decisión. Tal exigencia conlleva que el artículo no se aplica a una persona que en un momento ha sido residente de uno de los Estados Contratantes pero que trasladó posteriormente su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado Contratante. Este requisito evita que los sempiternos estudiantes que hacen del estudio errante un medio de vida, se beneficien de una norma dictada con otras miras.

El requisito finalista consiste en que el estudiante o persona en prácticas "se encuentre en el Estado con el fin de proseguir sus estudios o formación". La utilización del verbo

"proseguir" parece implicar que el estudiante ya haya iniciado un periplo intelectual, y que no pueda aplicarse a aquellos que se inician en tal actividad. Más adecuado hubiera sido utilizar la expresión "realizar estudios o prácticas"; sin embargo, el espíritu de la norma parece no ser tan restrictivo.

5. El gravamen de las rentas percibidas por las personas consideradas, si se cumplen los condicionantes establecidos, "no pueden someterse a imposición en este Estado". Este Estado es el de la residencia accidental del estudiante o persona en prácticas. Las cantidades procedentes de fuentes situadas en el mismo, no gozarán de exención. El régimen jurídico establecido atribuye la potestad exclusiva al Estado de la residencia anterior. La frase "no pueden" defiere, sin embargo, del sistema clásico de la OCDE, consistente en atribuir la soberanía tributaria y consiguiente facultad de gravar en base de afirmaciones, en vez de exclusiones. El adverbio "sólo" determina la exclusividad de gravamen en uno u otro Estado; la utilización escueta del verbo "pueden", conlleva la soberanía del Estado de la fuente, pues el de residencia en todo caso ostenta el poder tributario. Los términos "no pueden" equivalen, de hecho, a una exención subjetiva que el Estado de la residencia actual concede al estudiante, porque al proceder las rentas de fuentes situadas en otro Estado (no necesariamente el de su residencia anterior se desconoce el tratamiento fiscal de éstas). A lo que se compromete el Estado donde se llevan a cabo los estudios o prácticas es a no gravar. El utilizar otra fórmula legal hubiera implicado prejuzgar el origen de las rentas.

6. Los Convenios españoles de doble imposición no si-

guen una línea uniforme en el tratamiento de esta renta, pues en unos supuestos sólo se determina el régimen de estudiantes, personas en prácticas o aprendices (Convenios con Alemania, Austria, Canadá, Suiza, Checoslovaquia y Marruecos), mientras que en otros (e resto de los Tratados) también se configura el de Profesores, Maestros, Investigadores y Catedráticos. Asimismo, y con independencia de la mayor o menor amplitud del ámbito subjetivo del artículo el tratamiento ofrece, en cada caso, ciertas particularidades.

6.1. El régimen establecido para los "Estudiantes" coincide en general con los principios del Modelo. Los Convenios con Alemania, Bélgica, Canadá, Checoslovaquia, Finlandia, Italia, Japón, Países Bajos, Reino Unido y Suiza se plegan, por completo, a las prescripciones de aquél. Sólo los Convenios con Alemania y Canadá amplían el ámbito subjetivo del Modelo al integrarse, en el primer caso, los "Volontar" o "Praktikant"; y en el segundo, a los "aprendices". El Tratado con el Reino Unido restringe, sin embargo, el ámbito objetivo convencional; se refiere únicamente a las cantidades remitidas para completar los estudios o la formación intelectual, pero no se refiere a las que cubren su mantenimiento.

Los Convenios firmados con Austria, Brasil, Dinamarca, Francia, Noruega, Portugal, Rumanía, Suecia, Marruecos y Polonia eximen de tributación, en el país en que se encuentra, las retribuciones que obtenga el estudiante por razón de un empleo aquí ejercido. Además de esta ampliación, los Convenios con Brasil, Dinamarca, Noruega, Rumanía, Suecia y Polonia establecen determinadas modalidades subjetivas. Así, en el del Brasil el beneficiario debe ser estudiante de una "Universidad, establecimiento de enseñanza superior o Escuela" "practicante" o "perceptor de una beca, ayuda escolar o recompensa concedida por una organización religiosa, de caridad, científica o educativa" (letra a) b) y c) del ap. 1 del art.

21). En el de Dinamarca, además de los estudiantes en Universidades Colegios, o Escuelas, y de los perceptores de becas, ayudas o bols escolares, se incluyen los que realizan prácticas comerciales, agrícolas, forestales o técnicas (letras a)b)c) del artº 21). En el de Noruega se integran los estudiantes, becarios y los practicantes que completan su formación en los sectores técnico-profesional o comercial (letras a)b)c) del artº 20). El de Rumanía alude a estudiantes, practicantes en curso de formación profesional (ap. 1 del artº XXI). El de Suecia a estudiantes o aprendices comerciales (ap. 1 del artº XX). El de Polonia a estudiantes, aprendices o practicantes (ap. 3 del artº 20).

La exención concedida en el Estado en que se reside temporalmente y relativa al empleo aquí ejercido, se matiza de diferente forma. Las limitaciones y cortapisas se refieren :1º) a quienes pueden realizar el trabajo (normalmente, los estudiantes de Universidad, o Centro de Enseñanza superior o técnica: v.gr. Francia, Portugal, Suecia y Polonia); 2º) al plazo durante el cual puede llevarse a cabo (varía desde los 100 días establecidos en el Convenio con Suecia, hasta los 4 ó 5 años en los de Brasil y Rumanía; plazos intermedios son los del Convenio con Francia, un año, y los de Austria, Portugal y Polonia, 183 días); 3º) la cuantía percibida (únicamente los Tratados con Francia, 10.000 francos anuales o equivalente en pts, y Rumanía 170.000 pts. anuales o equivalentes en leis - establecen tal limitación); 4º) a la finalidad del empleo (que sea para ayudarse en los estudios o formación; Brasil y Suecia; para completar la formación práctica; Austria, Francia y Portugal; necesario para el mantenimiento ; Dinamarca, Noruega, Polonia y Rumanía); y 5º) la significación secundaria del mismo en relación con los estudios o prácticas (Dinamarca y Noruega). También el Convenio con Francia amplía la exención a los casos en que un estudiante, distinto de los señalados, o una persona en prácticas obtengan del ejercicio de un empleo las cantidades absolutamente

necesarias para su mantenimiento; en este caso no existe limitación cuantitativa (párrafo segundo del ap. 1 del artº 22). El mismo criterio sigue el Convenio con Marruecos, si bien las cantidades ganadas pueden destinarse al mantenimiento, estudios o formación.

6.2. No todos los Convenios suscritos por España regulan el régimen de las rentas obtenidas por "profesores, maestros e investigadores", producto de las actividades de enseñanza e investigación llevadas a cabo en Estado distinto del de su residencia habitual. Los Convenios con Alemania, Austria, Canadá, Checoslovaquia, Suiza y Marruecos siguen un criterio restrictivo acorde con el propugnado por la O.C.D.E. En todos los demás Tratados, bien en el mismo artículo que los Estudiantes, bien en precepto distinto, se recoge el supuesto. La regulación, no obstante, varía según los casos. La primera divergencia resulta de que no existe uniformidad en la denominación de tales profesionales, pues mientras en unos casos se alude a Profesores y otros miembros del personal docente (Bélgica y Rumanía), en otros se hace referencia a profesores e investigadores (Brasil y Suecia), o a Catedráticos y profesores (Dinamarca y Japón). En general, el término básico y más ampliamente utilizado es el Profesor.

La exigencia de que la persona que va impartir la enseñanza o realizar la investigación sea residente del otro Estado Contratante es requisito demandado, en todo caso. Sólo los Convenios con Brasil, Japón, Portugal, Reino Unido, Suecia y Polonia requieren que tal persona sea residente actual o lo haya sido inmediatamente anterior a tal evento. Sin duda la misma consideración que en el caso de los estudiantes, está presente en este caso.

No todos los Tratados imponen que el Profesor haya sido invitado por un Organismo docente o investigador. Pero en algu-

nos casos (Francia y Reino Unido) además de este requisito se establece que el tal Organismo pertenezca al Estado o esté oficialmente reconocido por éste. En el Convenio con el Brasil, alternativa de la invitación es que el desplazamiento se deba al cumplimiento de un "programa oficial de intercambio cultural".

Las actividades a realizar por el Profesor o Investigador se vinculan, en todo caso, a la enseñanza o investigación. Sólo en el Convenio con Brasil se incluye el supuesto de que la contratación sea para desarrollar charlas o conferencias. Los Tratados con Rumanía y Polonia excluyen del régimen tributario excepcional, a las actividades de investigación realizadas en interés particular. Otra limitación que afecta a las actividades se vincula al plazo de su prestación ya que en todos los casos se fija un máximo de 2 años (1 año en el Convenio con Suecia). Sin embargo, en ningún caso se fijan cantidades máximas a percibir.

El régimen tributario también varía en los Convenios. Excepto en los suscritos con Bélgica, Japón, Países Bajos y Rumanía, en que se sigue el criterio de atribuir la exclusividad de gravamen al Estado anterior de residencia ("sólo pueden someterse a imposición"), en los demás se adopta un régimen de exención en el Estado de permanencia temporal. El Convenio con Portugal subordina esta exención a que se aplique el mismo régimen en el Estado de procedencia de la persona. El sacrificio tributario que comporta esta exención se vincula a una exención total efectiva, y no a una simple renuncia de soberanía tributaria. En los casos en que el gravamen^{se} reconoce sólo al Estado de procedencia de la persona, el Estado de la residencia temporal renuncia a considerarle como residente fiscal; condición que, en otro caso, se adquiriría por la permanencia en este territorio por un periodo superior al límite general de 183 días durante un año natural. Este régimen, de hecho, determina que la persona no tribute en ninguno de los dos Estados durante el segundo año, porque habrá dejado de ser residente del

primero (por permanecer fuera más de 183 días) sin que tampoco haya adquirido la residencia del segundo. El régimen de exención establecido en el Estado de residencia temporal no prejuzga, sin embargo, el tratamiento jurídico que las rentas percibidas por el ejercicio de la actividad docente o investigadora obtengan en el otro Estado.

7. El hecho de que la legislación interna española someta a la persona física a tributar en España por obligación personal y real, y que nuestro país sea país receptor y emisor de estudiantes, profesores e investigadores, hace que se compensen los sacrificios tributarios que se derivan de seguirse exclusivamente un criterio personal o real. De todos modos, la importancia práctica, y sobre todo cuantitativa, de los supuestos contemplados es pequeña.

Artículo 21
=====

OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, cualquiera fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda (a).

1. El artº 21 del Modelo de 1977 es un precepto residual que establece normas de tributación para aquellos casos en que las rentas imponibles no puedan encuadrarse en otro artículo. La inclusión de una renta en una categoría determinada conlleva la aplicación del precepto respectivo. La inexistencia de tal categoría (p.ej en el Modelo no existe un artículo específico referido a los Agentes Mediadores) , o la dificultad de calificar u subsumir una renta en un artículo, imponen la conveniencia de establecer un precepto genérico, comprensivo de aquellos casos de inexistente o difícil encaje. Cuestión distinta, y en la que no intervienen consideraciones exclusivamente tributarias, es la referente a los criterios que deben presidir el gravamen de las rentas así integradas . La OCDE, Foro en el que predominan los países económicamente más desarrollados del

(a) Coincide parcialmente con el artº 21 del Modelo de la OCDE de 1963. En el Modelo de 1977 se ha añadido en el ap. 1 la frase "cualquiera que sea su procedencia". El ap. 2 es completamente nuevo.

mundo occidental, exportadores de técnica y capitales, ha optado por la alternativa de la residencia, criterio más acorde con sus intereses y, por qué no decirlo más lógico con un sistema tributario moderno. España, no obstante, ha formulado una reserva expresa al artículo, manifestando su deseo de conservar el derecho de gravar las rentas que provengan de fuentes situadas en su territorio. La obligación real de contribuir ofrece, en este caso, sus perfiles característicos.

La excepción a la regla general contenida en el apartado 1 del artículo que comentamos, introducida por vez primera en el Modelo de 1977, se vincula a la atracción que ejercen el establecimiento permanente o base fija situados en Estado distinto de la residencia, como elementos o datos justificativos, por sí mismos, del gravamen que incide sobre los beneficios obtenidos por su mediación.

El presente comentario incluye, asimismo, la exégesis de los preceptos que, contenidos en alguno de los Convenios suscritos por España, se refieren específicamente a los Agentes Mediadores o Comisionistas. La exigencia de seguir estrictamente el Modelo de la O.C.D.E. impone esta inclusión; más preciso hubiera sido considerarlos como una categoría de profesionales.

2. El apartado 1 del artº 21, establece como premisas básicas para el gravamen de las rentas a que se refiere, que éstas no estén mencionadas en anteriores artículos, y que sean percibidas por un residente de un Estado Contratante. Su procedencia es un dato que no infiere el tratamiento jurídico.

La residencia del beneficiario se determina con arreglo al artº 4 del Modelo. Si existe doble residencia, el evento se

resuelve mediante la aplicación de las reglas que atribuyen la facultad integral de gravar a un sólo de los Estados en liza (1).

La falta de mención a que se refiere el precepto, implica la inclusión en el mismo de las rentas que integran una categoría no tratada expresamente y de las que provienen de fuentes no mencionadas específicamente. Con tal aclaración, las rentas a que se refiere el artículo son aquéllas que no se han incorporado al Modelo (éste por su brevedad y concisión no puede abarcar toda la gama de posibilidades) y las que habiéndose incluido de forma nominativa (p.ej. funciones públicas, pensiones) derivan de fuentes no previstas en el Convenio. Concretamente en el terreno de las pensiones existen modalidades y combinaciones no cubiertas por la escueta redacción de los artºs 18 y 19 apartado 2: v.gr. seguros de retiro. Debe anotarse, no obstante, que en los casos en que se produzca tal tipo de omisión (rentas previstas pero de fuente no precisada), el procedimiento amistoso podrá cumplir una función integradora sustitutiva del precepto. El apartado 3 del artº 25 del Modelo al atribuir a las Autoridades competentes de los Estados Contratantes la labor de "evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio" apoya este criterio (2).

La procedencia de las rentas es un dato que, como se ha dicho, no interfiere en su tratamiento jurídico tributario. Inicialmente tal origen hay que ubicarlo en uno de los Estados Contratantes una de sus subdivisiones políticas o administrativas, una entidad local, o un residente de este Estado. Este es, por lo demás, el criterio que sigue el Modelo cuando determina el origen de las rentas que, imponibles en el Estado de residencia, son gravadas con carácter limitado en el Estado de la fuente; v.gr. artº 11 ap. 5 relativo

(1) cfr. artº 4 y su Comentario.

(2) Véase más adelante, artº 25 y su comentario.

a los intereses; y, en los Convenios españoles, el apartado 5 del artº 12 referente a los cánones . La especial configuración constitucional de los Estados Contratantes puede determinar , asimismo, otras categorías políticas administrativas o territoriales propias de su organización: v.gr. en el Convenio con Alemania se alude a lo "Land"; en el de Rumanía a las "unidades administrativas territoriales rumanas"; y en el de Suiza, a los "cantones o comunas". Sin embargo, la redacción del artº 21, introducida "ex novo" en el Modelo de 1977, es más amplia. Recoge las posibles modalidades organizativas de cada uno de los Estados Contratantes y da entrada a terceros Estados distintos de los Contratantes. Así, las rentas procedentes de éstos son incluidas igualmente.

El derecho a gravar se concede exclusivamente al Estado de la residencia. La frase "sólo pueden someterse a imposición en este Estado" es elocuente por sí sola. Pero la característica de precepto es que tal exclusividad es absoluta, pues se aplica con abstracción de que el derecho de imposición se ejercite o no por este Estado. Esto quiere decir que el Estado de la fuente (del que proceden las rentas) no puede gravar aunque el Estado de la residencia no haga uso de su derecho; y lo mismo es aplicable en el caso de doble residencia si ésta es atribuida a uno de los Estados y las rentas proceden de un tercer Estado. El que el Estado de la residencia no grave puede deberse a múltiples circunstancias, bien jurídicas (no está previsto un impuesto sobre determinados elementos de renta compensación de pérdidas, prescripción, etc) o de hecho (errores materiales, etc). Con el fin de evitar esta falta de imposición, los Estados en sus negociaciones pueden convenir que el artículo sólo se aplica a las rentas que realmente están sujetas a gravamen en el Estado de la residencia del beneficiario.

3. El apartado 2 del artº 21, recoge la excepción a la regla general del apartado 1, en el supuesto de que el residente de un Estado Contratante realice en el otro Estado actividades industriales o comerciales por medio de un establecimiento permanente, o preste servicios profesionales por medio de una base fija situados aquí. Si el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas ^{están} vinculados a aquéllos, la regla general cede su puesto ante lo establecido en el artículo 7 - Beneficios Empresariales - o en el artº 14 - Trabajos independientes - respectivamente. La norma contenida en el apartado 2 es congruente con el sistema general establecido en el Modelo: se reconoce la facultad de gravamen del Estado de la fuente en la medida en que los beneficios en él obtenidos, puedan atribuirse al establecimiento permanente o base fija aquí situados. En otro caso, las rentas derivadas de una actividad empresarial o profesional por cuenta propia se gravan solamente en el Estado al que pertenece la empresa o el residente que las lleva a cabo. Esto es, asimismo, el criterio establecido en todos los casos en que determinadas rentas se vinculan al establecimiento permanente o base fija (v.gr. dividendos (artº 10, ap. 4); intereses (artº 11, ap. 4); cánones (artº 12, ap. 3); ganancias de capital (artº 13, ap. 2). e implica, por lo menos a nivel teórico, un reconocimiento más o menos amplio de la "pseudopersonalidad tributaria de tales instalaciones.

Las rentas procedentes de un tercer país también se incluyen. En tal caso el Estado en que radican el establecimiento o la base tiene un derecho de imposición. A la misma solución se acude cuando beneficiario y deudor de la renta residen en un mismo Estado Contratante, si la renta se atribuye a un establecimiento permanente o base fija que el beneficiario posee en el otro Estado.

El requisito de la conexión real, se refiere

el ap. 2 del artículo con la frase " con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente" . La vinculación ha de ser efectiva; en otro caso no cabe la conexión. El apartado 1 del artº 7 del Modelo se opone expresamente al principio de la "vis atractiva", al establecer que los beneficios sólo podrán gravarse en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento o base. Cuando cabe tal atribución el gravamen no plantea problemas, porque las rentas constituyen beneficio de aquéllos y pueden someterse a imposición a un nivel cuasipersonal en sus manos (ingresos totales menos gastos). Lo que no determina el precepto es la forma en que ha de producirse la vinculación. Lógico es pensar que la actividad empresarial o profesional, llevada a cabo a través del establecimiento o base, producirán bienes ("propiedad) o servicios ("derechos") cuya adquisición o utilización determinarán el abono de las rentas.

El apartado 2, sin embargo, contiene una excepción. A las rentas derivadas de bienes definidos como inmuebles de acuerdo con el ap. 2 del artº 6 del Modelo, se les aplican las reglas propias de las rentas inmobiliarias. Según el ap. 1 del artº 6 el Estado de la situación tiene un derecho de imposición preferente, aun en el caso de que tales rentas se deriven de bienes inmuebles de una empresa y de los utilizados para el ejercicio de trabajos independientes afectos a un establecimiento o base. Por ello los inmuebles situados en un Estado Contratante que formen parte del activo de un establecimiento o base que una empresa de este Estado tenga situados en el otro Estado, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que radiquen los bienes y del que el beneficiario sea residente (1).

(1) cfr. asimismo los artºs 13 y 22 apartados 1 y 2 (éste a "sensu contrario").

Anótese, por último, que el abuso a que pueden dar lugar determinadas vinculaciones de activos con el establecimiento o la base, sobre todo en los casos en que el Estado de residencia aplica el método de exención, determina que los Estados Contratantes en sus negociaciones estimen que tales incorporaciones de hecho no se producen; lo contrario implicaría un caso evidente de uso abusivo de un Convenio.

4. Los Convenios españoles de doble imposición presentan variantes, dentro de una gran uniformidad. Los negociados con Alemania, Austria, Brasil, Dinamarca, Finlandia, Francia, Japón, Noruega, Países Bajos y Suiza se adaptan en fondo y forma a las prescripciones del Modelo de 1963; éste ofrece las siguientes especialidades : a) que incluye el supuesto de que las rentas, aun recogidas en algún artículo concreto sean de naturaleza distinta; y b) que para evitar los casos en que las rentas pudieran quedar sin gravar , subordina la aplicación del criterio de exclusividad a que estén "sometidas a imposición en este Estado" (el de residencia

Los demás Convenios, en una u otra medida, ofrecen particularidades: el de Canadá, establece un criterio de tributación compartida; sin embargo, las rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que proceden y según la legislación de este Estado) (artº XXI); el mismo criterio se sigue para las fiducias ("trust") o herencias residentes en el Canadá, si bien y en su caso, el impuesto español no podrá exceder del 15% del importe bruto de las mismas (Protocolo, punto 5). El de Italia, considera irrelevante la procedencia de las rentas; y añade un apartado relativo a las rentas vinculadas a un establecimiento permanente o base fija, pero no se remite a las normas generales de los artºs 7 y 14, sino que se remite a la legislación interna del Estado Con-

tratante en que aquéllos radiquen (ap. 2 artº 21); tampoco recoge la excepción aplicable a los bienes inmuebles. El de Portugal se adapta al Modelo de 1963, pero considera las rentas percibidas por un cuentapartícipe no gestor como dividendos, sometidos al artº 10 (1). Los del Reino Unido, Rumanía y Suecia son prácticamente idénticos; todos ellos establecen la irrelevancia de la procedencia de las rentas (el del Reino Unido, además, incluye las rentas de naturaleza indeterminada), e incorporan un apartado relativo al establecimiento permanente o base fija, remitiéndose a las normas de los artºs 7 y 14 (XV, en el caso de Rumanía). Ninguno contempla la excepción de las rentas inmobiliarias. Los Convenios con Checoslovaquia y Polonia se ajustan plenamente al Modelo de la OCDE de 1977. El Tratado con Marruecos, admite, en general el principio de exclusividad en favor del Estado de residencia, pero no determina, en concreto, el régimen a aplicar en el caso de establecimiento o base situados en el otro Estado Contratante. Tampoco se refiere a las rentas procedentes de un tercer Estado.

5. Los criterios de gravamen establecidos actualmente en la legislación interna española (obligación personal y obligación real) y la adición del apartado 2 al artº 21 del Modelo de la OCDE han acercado posiciones que en un principio eran distantes. Lo destacable es, sin embargo, que rigiendo desde antiguo tales criterios en nuestra legislación, la casi totalidad de los Convenios suscritos por España acepten el criterio exclusivo de la residencia. El gravamen de la propiedad intelectual constituye una excepción.

(1) El contrato de cuentas en participación se regula en los artºs 239 a 243 del Código de Comercio.

Nuestro país siempre abogó y obtuvo el gravamen en la fuente de tales rendimientos. Actualmente, la incorporación del ap. 2 al artº 21 supone una concesión al país de la fuente. Criterio que coincide con el mantenido en nuestra legislación interna. Además como se vió, España ha formulado una reserva al artº 21 para conservar en cualquier caso, el derecho de gravar las rentas provenientes de fuentes situadas en el país.

El artº 7º de la Ley 61/1973, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades, considera rendimientos obtenidos en España, los percibidos por medio de establecimiento permanente aquí situado. Y el artº 19 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluye en tal categoría, los obtenidos por un establecimiento permanente situado en territorio español perteneciente a una persona física, y atribuye a las Sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España la parte de rendimiento total equivalente a la proporción en que se encuentre el capital fiscal atribuible al establecimiento permanente respecto del capital mundial de dicha Sociedad (1).

* * * *

6. AGENTES MEDIADORES

La inclusión de estos agentes en el artículo dedicado a "otras rentas" obedece a dos razones : que se trata de ac-

(1) cfr. letras a) y h) del citado artº 19. El criterio propugnado por el artº 19, letra h) implica la vuelta al sistema de la cifra relativa de negocios, abandonado, por obsoleto, en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964.

tividades no recogidas en otro precepto, y que es el lugar menos inadecuado para ello.

El Convenio Modelo se refiere a los agentes mediadores en el artº 5, apartados 5 y 6. La referencia es indirecta porque el precepto regula el régimen del establecimiento permanente. La realización de una actividad en un Estado Contratante por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad, no implica que se tenga un establecimiento permanente en este Estado(1). La persona actuante es considerada en sí misma una empresa comercial. La actuación debe serlo en nombre y por cuenta propia; cuando se opera por cuenta ajena y en nombre de otra empresa se considera que ésta sí tiene tal establecimiento. Lo que parece distinguir el Modelo son los supuestos de representación mediata (no existe necesidad de declarar quien es el comitente), e inmediata (sí existe tal necesidad) a los cuales se refiere ampliamente nuestro Código de Comercio (2).

Pocos son los Convenios suscritos por España que contengan una reglamentación específica (además de la referencia en el artº 5, -establecimiento permanente) de esta figura jurídica. En esta línea se incluyen los de Austria, Francia y Portugal. En otros, la referencia concreta se contiene en el precepto dedicado a los "Trabajos independientes", bien para excluirllos expresamente (Convenios con Canadá (Protocolo, Punto 3) y con Suecia (artº XIV, ap. 3), o bien para incluirlos en su ámbito, consi-

(1) Para una mayor referencia y explicación de estos apartados, vid. el Comentario al artº 5.

(2) cfr. artºs 244 a 281 sobre los "Comisionistas"; y los artºs 281 a 302 a "Otras formas del mandato mercantil. Factores, dependientes y mancebos".

derándolos como una categoría de aquéllos (Convenios con Finlandia (artº 14, ap. 2) y Noruega (artº 14, ap. 2). No obstante, en los casos de Canadá y de Suecia lo que se pretende es diferenciar el régimen aplicable a los Agentes mediadores, del atribuible a los profesionales liberales por cuenta propia. Aquéllos sólo tributan en Estado distinto del de su residencia si poseen allí una base fija. A este criterio obedece la redacción de estos Convenios, excluyendo, en el caso de los Agentes, la aplicación de las letras b) y c) del ap. 1 del artº 14 (XIV: en el caso Sueco), relativas, respectivamente, a la permanencia por más de 183 días en Estado distinto del de su residencia, y a la percepción en aquél de una cantidad determinada.

Los Tratados que recogen un precepto expreso referente a los Agentes Mediadores son los de Austria (artº 15), Francia (artº 20), Portugal (artº 20) y Rumanía (artº XIII). El primero de ellos es el más simple pues los equipara a las empresas mercantiles, aplicando las normas del artº 7 - Beneficios de las empresas. El Convenio con Francia, en su redacción actual es menos complejo que en su versión de 1963, y vincula la obligación de tributar a la residencia en un Estado o a la percepción en éste de rentas por medio de establecimiento permanente; el régimen es idéntico para Francia que para España. El Convenio con Portugal mantiene un criterio similar, pero al introducir el concepto de base fija hace pensar en la calificación de "profesional" atribuible a los Agentes mediadores. Finalmente, el Tratado con Rumanía es el que establece una reglamentación más detallada equiparable a la configurada para las rentas del capital. Los principios básicos que presiden la redacción del artº XIII del Convenio con Rumanía son los siguientes :

- a) Tributación en el Estado de la residencia;
- b) limitación impositiva en el Estado de la fuente, (5% del importe bruto);

- c) tributación en el Estado de la fuente respecto de las rentas atribuibles al establecimiento permanente o base fija que el comisionista pueda tener en este Estado;
- d) determinación del origen de las rentas, vinculándolas al deudor (Estado, subdivisión política, administrativa territorial, colectividad local o un residente) residente de un Estado, o al establecimiento o base pagadores de la renta;
- e) régimen cautelar en el supuesto de relaciones especiales entre deudor y acreedor o entre ambos y terceros.

La complejidad de tal redacción se justifica por la importancia que para determinados países de la Europa oriental tienen las denominadas "representaciones", de matiz, a veces, no estrictamente mercantil...

4. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 22
=====

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante puede someterse a imposición en este otro Estado.
2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de trabajos independientes, puede someterse a imposición en este otro Estado.
3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotadas en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en este Estado(a)(*)

(a) Coincide casi plenamente con el artº 22 del Modelo de la OCDE de 1963. Sin embargo pueden efectuarse las siguientes anotaciones: -el ap. 1, incluye la indicación de que los bienes inmuebles situados en uno de los Estados Contratantes deben ser poseídos por un residente del otro Estado; -el ap. 2, hace igual referencia en relación con el establecimiento permanente, a que pertenezca la central o resida el profesional por cuenta propia; - Los ap. 3 y 4 coinciden en su totalidad.

(*) En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio puede verse: Román A.: "El Impuesto sobre el Patrimonio neto", en Hacienda Pública Española nº 62/1980, págs 297 a 312. ZURDO, J. "El Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las Personas Físicas", en Crónica Tributaria nº 24/1978, págs 39 a 62. Paredes, E. "El Impuesto sobre el Patrimonio. Su función en el sistema impositivo", en Crónica Tributaria nº 25/78, págs. 81 a 90.

1. El artº 22 del Modelo además de la especialidad derivada de su propia configuración, ofrece la particularidad de que se ha incorporado a pesar de que un número no desdeñable de países Miembros de la OCDE no tienen establecido el Impuesto sobre el Patrimonio en su ordenamiento interno (1). Tal ha sido, asimismo, la situación española hasta fecha reciente. Concretamente la Ley 50/197 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal es la que ha incorporado a nuestro ordenamiento el "Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas". El impuesto al que se refiere el artº 22 del Modelo es al que incide sobre el patrimonio neto con exclusión de aquéllos gravámenes que, recayendo sobre los bienes que integran una masa patrimonial, no tienen el carácter personal y directo que se atribuye al Impuesto sobre el patrimonio, en sentido estricto. De esta forma, los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones quedan excluidos de su ámbito de aplicación.

1.1. El artº 22 no tipifica un impuesto sobre el patrimonio. La fórmula utilizada por el precepto da pie para incluir aquellos gravámenes que, manteniéndose dentro de estas coordenadas (impuesto directo, de naturaleza personal), gravan una masa patrimonial neta perteneciente a un residente de uno de los Estados Contratantes. El artº 2 del Modelo considera como impuestos sobre el patrimonio los que gravan la totalidad o parte de una masa patrimonial; también incluye el impuesto sobre las plusvalías. El concepto de "plusvalía" es distinto del de "ganancia de capital" e "incremento patrimonial". Del primero le separa su no realización; la "ganancia de capital" se produce cuando se enajena el bien que la origina. El "incremento patrimonial" incluye las incorporaciones patrimoniales

(1) Por ejemplo Nueva Zelanda, Portugal y el Reino Unido formulan una Reserva al artº 22 en espera del establecimiento de un impuesto patrimonial.

a título gratuito. El artº 22 integra en su ámbito no sólo los bienes que originariamente conforman un patrimonio, sino también las plusvalías e incrementos acaecidos posteriormente. Se excluyen las ganancias debidas a la enajenación de los bienes que integran el patrimonio y, en general, todas las rentas producidas por aquéllos. Las ganancias se gravan en el artº 13 relativo a este tipo de renta. Las restantes se gravan de acuerdo con su naturaleza jurídico-económica: v.gr. dividendos, intereses, beneficios empresariales, etc.

1.2. El artº 22 incluye los impuestos patrimoniales independientemente del Ente público legitimado para su exacción. El artº 2 apartado 1 se refiere a los impuestos patrimoniales que puedan establecerse por uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales. La posible exclusión de la tributación patrimonial local del ámbito de un Convenio, puede originar problemas de imputación de lo pagado por tal concepto, si en el Estado de la residencia no existe un impuesto de tal índole. Normalmente, las medidas unilaterales para evitar la doble imposición operan en relación con lo pagado por tributos de igual naturaleza, y el impuesto sobre el patrimonio se basa en presupuestos diferentes que los de los impuestos sobre la renta (1).

1.3. Debe destacarse que en la casi totalidad de los países donde existe un impuesto sobre el patrimonio, éste recae únicamente sobre las personas físicas. Esta es, asimismo, la práctica española.

El patrimonio que se somete a gravamen es el patrimonial

(1) cfr. artº 30 de la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; también el artº 3º, cinco de la Ley 50/77, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

neto. La OCDE no especifica nada al respecto, porque entiende que es a la legislación interna de los Estados Contratantes a la que corresponde la determinación del régimen jurídico del tributo (1). Sólo y de forma tímida y compleja, se refiere a tal posibilidad en el artº 24. El apartado 5, última proposición, de tal precepto dispone : que "las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado". La complejidad deriva del hecho de que se vincula al patrimonio a una empresa, y normalmente el impuesto incidirá sobre una persona física en cuanto tal, al margen de su posible actividad empresarial. Además "empresa" es un término que parece asimilarse aquí a persona jurídica empresario.

2. Los criterios de tributación establecidos en los distintos apartados del artº 22 coinciden con los fijados en el artº 13 en relación con la tributación de las ganancias de capital. La diferencia es que el artº 13 grava los beneficios derivados de la enajenación de distintos elementos patrimoniales, mientras que el artº 22 incide sobre los bienes en sí. Otro rasgo distintivo es que el artº 13 regula las ganancias derivadas de la enajenación de un Establecimiento permanente solo o con el conjunto de la empresa o de una base fija utilizada para la prestación de trabajos independientes, y el artº 22 no hace referencia al elemento patrimonial que constituyen tal establecimiento o base. La explicación más lógica, es que tales bienes, al carecer de personalidad jurídica

(1) cfr. la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, que regula el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

independiente, no tienen titularidad jurídica autónoma para soportar un gravamen patrimonial; además de que por integrarse en el conjunto empresarial, es decir, en una unidad económica, la exacción de un impuesto sobre el patrimonio que grave directamente a la empresa ofrece graves dificultades.

Establecida la similitud de conceptos entre los artºs 13 y 22, poco cabe añadir a lo ya escrito con anterioridad a propósito de aquel artículo. A él me remito "mutatis mutandis" en cuanto al significado de las cláusulas contenidas en el precepto. Destaquemos que en el ap. 1 del artº 22, la titularidad jurídica del bien sobre el que recae el impuesto se restringe en cierta forma, pues se limita a la posesión. Y aunque el poseedor puede serlo a título de dueño (1), aquel es título que alude a uno de los vínculos que unen a las personas con las cosas, siendo así que el que justifica el Impuesto sobre el patrimonio es el de propiedad de los bienes o la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo. La utilización de idiomas distintos (inglés y francés) en la redacción del original puede justificar la diferencia de la traducción española, aunque la palabra francesa "possède" confirma lo apuntado. El término inglés "owned" es más preciso, pues alude indudablemente a posesión en concepto de dueño que es la que ostenta el propietario (2).

La afectación de un bien mueble a un establecimiento permanente o la pertenencia a una base fija equivalen aquí, igual que en el artº 13, a adscripción técnica (el bien mueble se inte-

(1) Según el Código Civil español - artº 432 - la posesión de bienes y derechos puede tenerse en el concepto de dueño, o en el tenedor de la cosa o derecho para conservados o disfrutarlos perteneciendo el dominio a otra persona.

(2) Según el "Advanced Learner's Dictionary of Current English" de la Oxford University, "Own" significa tener la propiedad. Londres 1967, pág 698.

gra en el proceso productivo) o económica (se contabiliza en el activo del establecimiento o base).

La OCDE señala que si al aplicar el ap. 4 a los bienes muebles dados en usufructo, subsiste una doble imposición, los Estados interesados podrán acudir al procedimiento amistoso o solucionar el problema por medio de negociaciones bilaterales.

3. Los Convenios españoles de doble imposición se plegan casi literalmente al Modelo. Los criterios establecidos para el gravamen de los elementos integrados en el patrimonio coinciden con los plasmados en el artº 13; incluso en el art 22 se recogen las mismas excepciones a la normativa propugnada por la OCDE que las contenidas en aquel artículo. Añádase que los Convenios con Brasil, Italia, Japón y Portugal no contienen disposición sobre el patrimonio.

El gravamen de los bienes inmuebles no ofrece excepciones a las pautas generales, salvo el Convenio con Austria que atribuye la potestad exclusiva de gravar al Estado en que aquéllos esten sitos. La misma generalidad de criterios y excepción preside la tributación de los bienes muebles afectos a un establecimiento permanente o una base fija para la realización de actividades empresariales o profesionales independientes. La situación del establecimiento o base es lo que determina, en el caso de Austria, la atribución de la facultad de gravar al Estado en que tales instalaciones (no los bienes) radiquen.

La tributación de los elementos patrimoniales que se utilizan en la explotación de la navegación presenta, en los casos de Austria, Francia y Noruega, la particularidad de que

tal actividad incluye (paradójicamente en los casos de Austria y Noruega) la navegación por aguas interiores. En los Convenios con Rumanía y Polonia, el transporte internacional terrestre, y además, en este último, el efectuado por ferrocarril. La potestad exclusiva de gravar en los Convenios con Canadá, Reino Unido y Suecia, se atribuye al Estado de residencia del explotador de la empresa, y no al de la sede de dirección efectiva de ésta.

Los bienes patrimoniales no integrados en los supuestos anteriores, tributan sólo en el Estado de residencia del titular. El Convenio con Bélgica, incluye expresamente las participaciones (quiere decir acciones) en sociedades por acciones (anónimas y comanditarias por acciones) (1).

4. La legislación española sobre el Impuesto del Patrimonio se contiene básicamente en los arts 1 a 12 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre de 1977 y en la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 reguladora de tal impuesto. Posteriormente se han dictado otras normas que contemplan aspectos complementarios del Impuesto pero que no afectan a la internacionalidad del tributo. La Ley 50/1977 al tomar en cuenta la proyección extraterritorial del gravámen ha establecido las siguientes normas :

1ª) Determinación de la obligación de contribuir con arreglo a un criterio mundial (obligación personal) o limitado a los bienes sitos y derechos que puedan ejercitarse en España (obligación real) (ap. uno, artº 3).

(1) cfr. arts 122 y 160 del Código de Comercio de 1885; y el art 1 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951.

2ª) Exclusión de la obligación personal de contribuir a los representantes de Estados extranjeros acreditados en España a condición de reciprocidad; y concesión de un derecho de opción para tributar por tal régimen a las personas de nacionalidad española no residentes en España (ap. Dos y Cuatro, artº 3).

3ª) Deducción en España, y sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios Internacionales (se entiende, para evitar la Doble Imposición), de lo pagado en el extranjero por razón de impuesto similar (ap. Cinco, artº 3).

Temas destacables de tal normativa en relación con las pautas seguidas en los Tratados españoles se refieren a la posible alteración de los criterios utilizados en el ámbito interno para gravar el patrimonio, y a la discriminación que puede implicar la opción concedida a los españoles residentes en el extranjero.

4.1. El hecho de que la legislación española combine los criterios personalista y real cubre los supuestos enunciados en los Tratados suscritos. La aceptación de los criterios de la OCDE supone un sacrificio para el fisco español en los casos en que debiéndose tributar en España por tener aquí la residencia, se admite la potestad compartida del otro Estado (p. ej. bienes inmuebles o muebles afectos a un establecimiento permanente o base fija situados en el extranjero, pero pertenecientes o residentes de España). La exención de tal patrimonio o la imputación de lo pagado fuera, completa el sacrificio. España en la casi totalidad de sus Convenios ha optado por el método de exención con progresividad.

Los criterios propugnados para el gravamen de los bienes utilizados en el ejercicio de la navegación (sede de dirección efectiva, o residencia del empresario), y de los bienes no encuadrados en los supuestos anteriores (residencia del titular)

coinciden con los establecidos en el Derecho interno español. Cabe destacar, no obstante, que es harto dudosa la titularidad individual de una persona física como empresario de una actividad de navegación. Asimismo, y dado que la obligación real de contribuir afecta a los derechos que puedan ejercitarse en España, la adopción del criterio propugnado por la OCDE para "todos los demás elementos del patrimonio" (gravamen exclusivo en residencia) implica un sacrificio teórico para el fisco español. Teórico, porque "a priori" no puede cuantificarse, y porque se compensa con las limitaciones que tal criterio puede comportar para los países que, siguiendo un criterio territorial similar al nuestro, se abstienen de gravar los "derechos que pueden ejercitarse" en su territorio. Anótese, asimismo, que la redacción legal es más restrictiva que en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en éste el artº 19, letra g) del Reglamento de 1981, se consideran rentas obtenidas en territorio español, los incrementos que se deriven de "derechos que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o debieran cumplirse". En el Impuesto sobre el Patrimonio la extensión territorial del tributo es indudablemente menor.

4.2. El apartado Cuatro del artº 3 de la Ley 50/1977, concede a "los sujetos sometidos a la obligación real que posean la nacionalidad española" la facultad de opción entre este régimen y el de obligación personal. La medida que, indudablemente, se ha dictado pensando en los emigrantes españoles con bienes en España, no ha tenido en cuenta la normativa convencional internacional; fundamentalmente el artículo que en la totalidad de nuestros Tratados recoge el principio de "no discriminación". En base a tal precepto ningún nacional de un Estado Contratante puede ser sometido en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo "que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos a los nacionales de este otro

Estado que se encuentren en las mismas condiciones"(1).Con arreglo a esta norma,un nacional, p.ej. de Reino Unido o de Francia, residente de su país, que posea en España un inmueble (chalet,apartamento,etc) puede solicitar tributar aquí por obligación personal!... Tal opción implica la aplicación de las deducciones personales que recoge la misma Ley (v.gr. artº 7 de la Ley 50/77).El supuesto , por extraordinario, no deja de tener interés. Además de los graves problemas implícitos en su puesta en práctica (v.gr. determinación del capital mundial, valoración patrimonial,etc), cabe preguntarse qué postura adoptarán las Autoridades extranjerus ante la posibilidad legal otorgada a alguno de sus nacionales y a los españoles quue puedan ser residentes de su país.Es deseable que la Ley que regule el impuesto ordinario y definitivo sobre el patrimonio subsana esta ligereza normativa.

(1) cfr. ap. 1 del artº 24 y su comentario.

5. METODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

METODO DE EXENCION

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o este patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artºs 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en este otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuestos en este Estado, éste puede no obstante, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

Artículo 23 B
=====

METODO DE IMPUTACION

1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante el primer Estado deducirá :

- a) del importe que perciba sobre las rentas de este residente un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado; y

- b) del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en este otro Estado.

Sin embargo, en uno y otro caso, esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente (a)(*).

(a) Los artículos mantienen en lo substancial los criterios del Modelo de 1963. Cabe, no obstante formular las siguientes observaciones: a) En el artº 23 A, el ap. 1 desglosa la posibilidad de que el Estado de residencia, para calcular el impuesto del sujeto pasivo aplique el tipo progresivo correspondiente a todas sus rentas, inclusive las obtenidas en el otro Estado; tal posibilidad se reconoce expresamente en el ap. 3 del artº 23 A; b) El artº 23 B introduce la novedad de la aplicación del principio de progresividad en el método de imputación(ap. 3); esta innovación significa que cuando la facultad exclusiva de gravar se atribuya al Estado de la fuente, el de residencia puede tener en cuenta la renta para determinar los tipos de gravamen; el sistema de gravamen establecido para las retribuciones o pensiones de determinados funcionarios públicos ha sido el causante de esta modificación.

(*) Acosta, R.: Ponencia sobre "Medidas unilaterales para evitar la doble imposición", en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1959. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1960; págs 365 a 396.

Albiñana, C. : "El Derecho Tributario español y el Modelo de Convenio de la OCDE. Comparación", en Doble imposición Internacional. Instituto de Estudios Fiscales. Libro de Bolsillo nº 9. Madrid 1972, págs 615-624.

Abril, E.: "Métodos para evitar la doble imposición internacional", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero". Mutualidad Benéfica

.../...

1. El Modelo , en su artículo 23, variantes A y B, establece las normas para evitar la doble imposición que afecta a las personas que, por una misma renta o un mismo patrimonio, puede ser gravadas por los dos Estados Contratantes. Tal posibilidad se expresa en el respectivo precepto del Convenio mediante la frase "pueden someterse a imposición". La incidencia o superposición de dos soberanías exige que los Estados Contratantes resuelven cómo han de tratarse las rentas o el patrimonio así gravados. Cuando por el contrario, el derecho de imposición pertenece exclusivamente a uno de los Estados Contratantes el problema no se plantea, porque la frase "sólo pueden someterse a imposición" alude a un hecho que elimina, de raíz, la duplicidad de gravámenes.

Los preceptos que se incluyen en el Modelo como "Métodos para evitar la doble imposición", vienen delimitados por las siguientes premisas:

a) tratan de la doble imposición jurídica, es decir de lo que se produce cuando una persona, por la misma renta o el mismo patrimonio, puede ser gravada por dos Estados;

b) excluyen el tratamiento de la "doble imposición económica", considerando como tal la que afecta a dos personas dife

del Cuerpo de Inspectores Fiscales del Estado. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1973; págs 131 a 185.

Cerezo, M.: "Doble imposición internacional e inversiones financieras", en XX Semana... op. cit, págs 853 a 873.

Del Arco, L.: "Doble imposición internacional y Derecho Tributario español". Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. Madrid 1977; págs 289 a 322.

Sánchez , Paloma: "Medidas unilaterales para evitar la doble imposición". Ponencia española a la segunda materia del XXXV Congreso de la International Fiscal Association (IFA). Berlín 21 a 26 de septiembre de 1981. Vol. LXVI , deuxième sujet; Rotterdam, 1981; págs 287 a 299.

rentes que son gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio. Los Estados Contratantes, sin embargo, pueden servirse de estos preceptos para resolver o mitigar el problema;

c) son medidas bilaterales adoptadas por los Estados Contratantes. Las medidas tendentes a evitar la doble imposición jurídica pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales. Las primeras son las que establece cada Estado en su legislación interna para mitigar la duplicidad de gravámenes que afecta a sus residentes, inversores en el extranjero. Las bilaterales se acuerdan en el marco de los Convenios de doble imposición. Las multilaterales se vinculan a los Convenios plurilaterales cuyo objetivo básico, no obstante, es la unificación de los ordenamientos internos de los países contratantes (v.gr. CEE, EFTA, etc.);

d) constituyen los dos métodos básicos, con sus modalidades de aplicación, para la resolución del problema. Cubren sobradamente el campo reservado por diversos tratadistas a otros métodos, como los de división del producto o del impuesto, o del reparto de la materia imponible;

e) evitan integradamente el fenómeno de la doble imposición jurídica. Otros métodos, como el de deducción(1), o el del tipo impositivo especial (2) sólo la atenuan.

(1) Considera el impuesto pagado en el extranjero como un gasto deducible de la renta global del residente; se reduce la renta sujeta al impuesto, al deducirse los tributos pagados en el extranjero.

(2) Las rentas de origen extranjero se gravan a un tipo inferior a que se aplica a las rentas internas, y cualquiera que haya sido el gravamen soportado, efectivamente, en el extranjero.

El siguiente comentario se estructura en base a estos criterios: análisis de los métodos propuestos por la OCDE (características, aplicación y consecuencias) problemas subsistentes que su puesta en práctica no resuelve totalmente, y exégesis de las cláusulas insertas en los diferentes Convenios suscritos por España.

2. El Modelo de la OCDE propone, alternativamente, dos métodos para evitar la doble imposición jurídica: el de exención y el de imputación. Sin embargo, en ambos casos el contenido desborda el concepto base; el de exención integra un sistema de imputación ordinaria para las rentas calificadas como dividendos e intereses (1); el de imputación, introduce la progresividad para las rentas sólomente gravadas en el Estado de la fuente, pero percibidas por un residente del otro Estado.

Desde el punto de vista material, tales métodos se aplican a la situación en la que un residente de un Estado recibe una renta procedente de otro Estado o posee en éste un patrimonio que puede gravarse aquí. El método para evitar la doble imposición es un instrumento en las únicas manos del Estado de residencia, y no determina en qué forma debe proceder el otro Estado Contratante. El Estado de residencia asume tal función porque es aquí donde el contribuyente tributa por su renta mundial, y donde se aglutinan todos los elementos que determinan su tributación integral. El método para evitar la doble imposición es el sistema utilizado en el Estado de residencia, en relación con los tributos pagados en otro

(1) El artº 23 A -Método de exención- en su ap. 2 se refiere a estas rentas porque los cánones, según el artº 12 del Modelo, sólo se gravan en el Estado de residencia del perceptor. Un Convenio que distribuya la soberanía tributaria, en relación con estas rentas, debe incluir la cita del artº 12, en el ap. 2 del artº 23.

Estado o las rentas no sujetas a su jurisdicción, para la determinación de la obligación tributaria de sus residentes y la evitación de la doble carga que, en otro caso, incide sobre éstos.

2.1. Método de exención (Artº 23.A)

2.1.1. Este método implica el gravamen en uno sólo de los Estados , concretamente donde se generan o localizan las rentas. El Estado de residencia no grava las rentas imponible en el otro Estado, y lógicamente, tampoco las rentas que sólo pueden someterse a imposición en este Estado. Tal método admite dos variantes:

- "exención integral": La renta imponible no se toma en cuenta de ninguna forma en el Estado de residencia a efectos impositivos; y
- "exención con progresividad" : la renta imponible no se grava en el Estado de residencia, pero no computa a efectos de determinar el tipo tributario sobre el resto de la renta.

Es un método que atiende a la renta del sujeto pasivo.

2.1.2. La OCDE en su alternativa "A" -Exención- tipifica nítidamente las características de esta modalidad operativa. El ap. 1 dispone la obligación del Estado de residencia de "dejar exentas las rentas o patrimonio que, "de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, pero sin perjuicio de lo establecido en los ap. 2 y

Los rasgos que tipifican al método de exención tal como se configura en el Modelo ,son los siguientes:

- a) aplicación del régimen de exención en el Estado de la residencia del perceptor de la renta o propietario del patrimonio, gravados en el otro Estado Con-

tratante (ap. 1);

- b) adopción del sistema de "exención con progresividad"; el Estado de residencia puede tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente"(ap. 3); y
- c) inclusión del sistema de "imputación ordinaria"(la deducción "no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en el otro Estado") para dividendos (artº 10) e intereses (artº 11) sometidos al gravamen en el Estado de la fuente (ap. 2).

El análisis de tales rasgos sugiere las siguientes observaciones:

1ª) El apartado 1 del artº 23 A configura la obligación del Estado de residencia, prescindiendo de que el otro Estado grave o no, de hecho, las rentas que "pueden someterse a imposición" aquí. Frecuentemente, y para evitar beneficios fiscales ajenos al Convenio, suele condicionarse la exención a que el impuesto se perciba efectivamente en el otro Estado.

2ª) La regla de progresividad establecida en el ap. 3, se aplica tanto en el caso de que la renta o patrimonio estén exentos en el Estado de residencia porque éstos puedan gravarse en el otro Estado, como en el de que "sólo puedan someterse a imposición en el otro Estado". Aunque la tributación exclusiva en uno de los Estados excluya, de raíz, el problema de la doble imposición, no impide que el Estado de la residencia compute (pero no grave) tales rentas o patrimonio exentos para aplicar al resto, el tipo que corresponda al conjunto percibido o poseído. Esta posibilidad es la que justificó el desglose de la regla de progresividad del ap. 1

(tal como se contenía en el Modelo de 1963) y su encaje en un apartado independiente (el actual ap. 3 del Modelo de 1977). Esta es, asimismo, la razón por la que la primera frase del ap. 3 se refiere a la exención "conforme a cualquier otra disposición del Convenio".

3ª) Las rentas del capital mobiliario -dividendos e intereses - se gravan compartidamente. Para evitar el perjuicio que supondría para el Estado de residencia la renuncia a su exención al adoptar, también en este caso, el método de exención, la OCDE propone el método de imputación ordinario (ap. 2). Así la deducción no puede exceder un límite determinado, consistente en la parte de impuesto que grava las rentas obtenidas en el Estado fuente, en donde, normalmente, el tipo impositivo (limitado en virtud del propio Convenio) será más bajo que en el Estado de residencia. La omisión de los cánones obedece a la filosofía que ^{la redacción} ha presidido del artº 12 del Modelo. En los Convenios españoles la imputación afecta igualmente, a tales rentas porque se compare la facultad de gravar.

La deducción que efectúa el Estado de residencia es el impuesto correspondiente a las rentas brutas obtenidas en el otro Estado; por ello el tributo a imputar se calcula "antes de la deducción". La imputación limitada evita que el Estado de residencia acredite un impuesto mayor que el que él mismo exigiría sobre tal renta o patrimonio; es una norma cautelar no carente de justificación presupuestaria.

2.2: Método de Imputación (artº 23 B)

2.2.1. Consiste en que el Estado de residencia calcula el impuesto de los sujetos pasivos, computando el conjunto

de rentas percibidas o el patrimonio poseído por aquéllos, y deduciendo lo pagado en el otro Estado. Es un método que integra en la base imponible del residente, las rentas o patrimonio que, según el Convenio, "pueden gravarse en el otro Estado"; pero excluye las que "sólo pueden gravarse en el Estado de la fuente". Tal método admite dos variantes:

- "imputación integral": la deducción equivale al impuesto total efectivamente pagado sobre las rentas o patrimonio imponibles en el otro Estado; e
- "imputación ordinaria": la deducción se limita a la fracción del propio impuesto que corresponde a las rentas o patrimonio imponibles en el otro Estado.

Es un método que atiende al impuesto pagado por el sujeto pasivo.

2.2.2. El Modelo de la OCDE en su alternativa B -Imputación tipifica este sistema operativo. El ap. 1 obliga al Estado de residencia a deducir de los impuestos que perciba sobre las rentas o patrimonio de uno de sus residentes, "un importe igual al impuesto - sobre la renta o sobre el patrimonio - pagado en el otro Estado". Tal declaración se modula, sin embargo, con el último párrafo del propio apartado 1, y con el apartado 2.

Los rasgos que configuran el método de imputación, tal como está concebido en el Modelo, son los siguientes:

- a) aplicación del régimen de imputación en el Estado de residencia del perceptor de la renta o propietario del patrimonio gravado en el otro Estado (ap. 1, letra a) y b);
- b) adopción del sistema de "imputación ordinaria";

la deducción "no podrá exceder de la parte de impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante (párrafo cuarto del ap. 1); y

- c) admisión de un sistema de "exención con progresividad", para rentas que puedan o sólo puedan gravarse en el otro Estado, pero que se computen para la determinación del tipo impositivo aplicable al resto de la base imponible del residente (ap.2

El sistema y los criterios propugnados por la OCDE en el art 23 B, sugieren los siguientes comentarios :

1º) El ap. 1 de este artículo configura la obligación del Estado de residencia, en base al gravamen efectivo en el Estado de la fuente. Aquel Estado deduce del impuesto que le corresponda percibir "un importe igual al impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio pagado en el otro Estado".

2º) Se alude a impuesto pagado; ello excluye totalmente el tema de la "imputación de impuestos no pagados" ("tax sparing" Deben ser las partes interesadas las que, de mutuo acuerdo, solvente el problema de la dilución de los beneficios fiscales concedidos en el Estado fuente de las rentas, si el Estado de residencia no deduce más que el impuesto realmente pagado en aquél y no el que debería haberse pagado, y que, de hecho, no lo ha sido por razón de tales beneficios. La fórmula utilizada para el mantenimiento de la desgravación otorgada (1), y las limitaciones o restricciones que puedan

(1) El Estado de la residencia puede : a) imputar el montaje del impuesto que el Estado de la fuente podría haber percibido y que efectivamente no ha percibido; b) imputar sobre su propio impuesto un crédito fijado a un tipo superior ("matching credit"); y c) eximir las rentas que se han beneficiado de incentivos fiscales.

preverse (materiales, temporales, etc..) constituyen el objeto de la negociación bilateral. El no reconocer la desgravación provoca la desaparición del beneficio concedido, y, paradójicamente, la transferencia de recursos fiscales de uno a otro Estado. Transferencia indebida si se considera que son los países necesitados de inversión los que, para atraerlos, otorgan beneficios fiscales a los capitalistas de otros Estados (1).

3º) La imputación que se efectúa en el Estado de residencia es "ordinaria", es decir limitada a la fracción que corresponda al propio impuesto. Al contribuyente se le plantea un problema cuando el impuesto pagado en el Estado de la fuente excede del importe que le correspondería abonar en el Estado de residencia. En tal caso, más que doble imposición se produce una sobreimposición equivalente a la fracción de impuesto pagado y no imputado. En cualquier caso, el cálculo del impuesto en el Estado de residencia se efectúa sobre la renta o patrimonio gravados en el otro Estado, y no sobre bases imponibles minoradas por el impuesto aquí pagado. El último párrafo del ap. 1 del artº 23 B dispone que el impuesto debe ser "calculado antes de la deducción".

4º) La aplicación del principio de progresividad al método de imputación, tal como se formula en el ap. 2 del artº 23 B, se refiere al Estado de residencia, sin prejuzgar la aplicación, por el Estado de la fuente, de las disposiciones de su legislación interna sobre progresividad. El derecho del Estado de residencia se extiende a las rentas y patrimonio que "pueden someterse" c

(1) De la Villa, J.Mª : "Las medidas fiscales de los países en desarrollo para estimular las inversiones extranjeras. La imputación de impuestos no pagados ("tax sparing"), en Memoria del Curso Sobre Negociación de Tratados Tributarios (Indetec, CIAT, DSE). Jalisco, (México) 1978, págs 515 a 533.

"sólo pueden someterse" a imposición en el otro Estado; a ello se alude con la frase de "conformidad con cualquier disposición del Convenio".

La norma puede aplicarse a contribuyentes que perciban una remuneración por el ejercicio, presente o pasado, de una función pública (retribuciones o pensiones) , por el ejercicio de la navegación marítima y/o aérea, y por la enajenación de activos vinculados a esta actividad.

3. La aplicación y consecuencias de los métodos son diversas. La concreción y claridad del supuesto recogido en los Comentarios de la OCDE son tales , que me inducen a su transcripción literal:

"18. Un ejemplo numérico permitirá comprender mejor las consecuencias de los distintos métodos. Tomemos, por ejemplo, una renta total de 100.000 unidades, de las cuales 80.000 proceden de un Estado (Estado de la residencia R) y 20.000 del otro Estado (Estado de la fuente S). Supongamos que en el Estado R. el tipo impositivo es el 35 por ciento para una renta de 100.000 unidades y el 30 por 100 para una renta de 80.000 unidades. Supongamos, asimismo, que en el Estado S el tipo impositivo es un 20 por 100 - en el caso i) - y un 40 por 100 en el caso ii)-, de manera que el impuesto a pagar en este Estado sobre 20.000 será de 4.000 en el caso i) o de 8.000 en el caso ii), respectivamente.

"19. Si el contribuyente obtiene la totalidad de su renta de 100.000 en el Estado R, el impuesto a que estará sometido será de 35.000. Si dispone de una renta del mismo importe, pero constituida de la forma indicada más arriba, y si la legislación

interna del Estado R no prevé ninguna desgravación ni existe Convenio entre el Estado R y el Estado S, el importe total del impuesto será en el caso i) de $35.000 + 4.000 = 39.000$, y de $35.000 + 8.000 = 43.000$.

1. Métodos de exención.

"20. Según los métodos de exención, el Estado R limita su imposición a la parte de la renta total que, de acuerdo con diversos artículos del Convenio, tiene derecho a gravar, es decir, 80.000

a) Exención integral:

El Estado R percibe el impuesto sobre 80.000 al tipo impositivo aplicable a 80.000, es decir, al 30 por 100.

	Caso i)	Caso ii)
Impuesto en el Estado R, 30 por 100 de 80.000.....	24.000	24.000
Más impuesto en el Estado S.....	4.000	8.000
Impuestos totales.....	28.000	32.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de.....	11.000	11.000

b) Exención con progresividad:

El Estado R percibe el impuesto sobre 80.000 al tipo impositivo aplicable a la renta total, independientemente de donde proced (100.000), es decir, al 35 por 100.

	Caso i)	Caso ii)
Impuesto en el Estado R, 35 por 100 de 80.000.....	28.000	28.000
Más impuesto en el Estado S.....	4.000	8.000
Impuestos totales.....	32.000	36.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de.....	7.000	7.000

"21. En uno y otro caso el nivel del impuesto percibido en el Estado S no influirá en forma alguna sobre el importe total de impuesto al que renuncia el Estado R. Cuando el tipo de gravamen sobre las rentas provenientes del Estado S es menos elevado en el Estado S que la desgravación que debe acordarse por el Estado R - casos a,i) a,ii) y b,i)-, el contribuyente obtendrá un resultado más ventajoso que si su renta total proviniese únicamente del Estado R; en el caso inverso - caso b,ii) - el resultado será menos favorable.

"22. El ejemplo muestra igualmente que la desgravación acordada cuando el Estado R aplica el método de exención íntegra puede ser más elevada que el impuesto percibido en el Estado S, incluso si los tipos impositivos del Estado S son más elevados que en el Estado R. Esta consecuencia resulta del hecho de que en el método de exención íntegra no sólo se abandona el impuesto del Estado R sobre la renta del Estado S (35 por 100 de $20.000 = 7.000$; como en el método sobre el resto de la renta (80.000) es igualmente reducido por un de exención con progresividad), sino que también el gravamen importe correspondiente a la diferencia de tipos aplicables en el Estado R a los dos niveles de renta ($35 - 30 = 5$ por 100 aplicado a las $80.000 = 4.000$).

2. Métodos de imputación

"23. Según los métodos de imputación, el Estado R conserva su derecho a gravar la renta total del contribuyente pero concede una deducción en el impuesto así calculado.

a) Imputación íntegra:

El Estado R calcula el impuesto sobre el importe total de las 100.000 al tipo del 35 por 100 , y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S.

	Caso i)	Caso ii)
Impuesto en el Estado R, 35 por 100 de 100.000.....	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado S.....	- 4.000	- 8.000
Impuesto debido.....	31.000	27.000
Impuestos totales.....	35.000	35.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de.....	4.000	8.000

B) Imputación ordinaria :

El Estado R calcula el impuesto sobre la renta total de 100.000 al tipo del 35 por 100, y concede la deducción del impuesto debido en el Estado S sobre la renta procedente de S, pero en ningún caso se concede la deducción por un importe superior a la parte de impuesto en el Estado R correspondiente a la renta proveniente de S (deducción máxima). La deducción máxima será del 35 por 100 de 20.000 . 7.000.

	Caso i)	Caso ii)
Impuesto en el Estado R, 35 por 100 de 100.000.....	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado S.....	- 4.000	--
Menos deducción máxima.....	--	- 7.000
Impuesto debido.....	31.000	28.000
Impuestos totales.....	35.000	36.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de.....	4.000	7.000

"24. Una de las características de los métodos de imputación en comparación con los de exención es que el Estado R no está en ningún caso obligado a conceder una deducción superior al importe del impuesto debido en el Estado S.

"25. Si el impuesto debido en el Estado S es menos elevado que el impuesto del Estado R calculado sobre la renta del Estado S (deducción máxima), el contribuyente deberá en todo caso pagar el mismo importe de impuesto que si hubiera sido gravado únicamente en el Estado R, es decir, como si su renta total proviniese únicamente del Estado R.

"26. Se llega a un resultado idéntico cuando el impuesto debido en el Estado S es más elevado y el Estado R aplica el método de imputación íntegra al menos en tanto en cuanto el impuesto total debido en el Estado R es por lo menos tanto o más elevado que el importe del impuesto debido en el Estado S.

"27. Cuando el impuesto debido en el Estado S es más elevado y la deducción está limitada (imputación ordinaria), el contribuyente no queda desgravado del total del impuesto pagado en el Estado S. En tal hipótesis, la situación será, por consiguiente, menos ventajosa que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el Estado R, y en estas condiciones el método de imputación ordinaria tendrá los mismos efectos que el método de exención con progresividad.

C U A D R O I

IMPORTE TOTAL DE LOS IMPUESTOS PERCIBIDOS EN LOS DIFERENTES CASOS CITADOS ANTERIORMENTE.

A) Todas las rentas provienen del Estado R		Impuesto total =	
		35.000	
		Impuesto total si el impuesto del Estado S es	
B) Renta proveniente de los dos Estados:		4.000	8.000
80.000 del Estado R y 20.000 del Est.S		Caso i)	Caso ii)
Sin convenio		39.000	43.000
Exención íntegra.....		28.000	32.000
Exención con progresividad.....		32.000	36.000
Imputación íntegra.....		35.000	35.000
Imputación ordinaria.....		35.000	36.000

C U A D R O I I

IMPORTE DEL IMPUESTO AL QUE RENUNCIA EL ESTADO DE LA RESIDENCIA

	Si el impuesto de Esta	
	S es	
	4.000 Caso i)	8.000 Caso ii)
Sin Convenio.....	0	0
Exención íntegra.....	11.000	11.000
Exención con progresividad.....	7.000	7.000
Imputación íntegra.....	4.000	8.000
Imputación ordinaria.....	4.000	7.000

(1)

4. La aplicación del método de exención o imputación solventa el problema de la doble imposición jurídica, e, incluso, a veces, afronta el de la doble imposición económica de los dividendos. Sin embargo, ambos métodos dejan sin resolver una serie de interrogantes. El método de exención no establece las reglas específicas de cómo debe efectuarse tal exención; el de imputación no determina los criterios para su cálculo. En ambos casos tal procedimiento concuerda con la estructura general del Convenio, tendente sólo a atribuir facultades tributarias y dejando, a la Ley interna la determinación de los elementos que componen la relación jurídica tributaria (2). Sistemáticamente pueden diferenciarse los problemas que suscita cada uno de los métodos, y los que son comunes a ambos. En cualquier caso la exposición es meramente descriptiva y

(1) "Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio OCDE 1977". Traducción del Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda. Madrid 1978; págs 191 a 195.

(2) Constituyen excepción a lo expuesto, el ap. 3 del artº 7 - Beneficios empresariales- que permite la deducción de gastos para la determinación del beneficio del establecimiento permanente; y el artº 24, ap.5 que admite la deducción de ciertos gastos (intereses y cánones) o de las deudas para la determinación, respectivamente, de los beneficios o del patrimonio de una empresa.

sintética, ya que son los Estados Contratantes los que deben fijar las reglas aplicativas del método o métodos que adopten en el Convenio.

4.1. Problemas vinculados al método de exención.

La OCDE, los concreta en los siguientes:

a) Importe a exonerar. La dificultad principal deriva de que la renta a impuesto puede variar según se computen las desgravaciones o deducciones fiscales concedidas en el Estado de residencia; es decir, según las minoraciones operen sólo sobre la renta nacional, o se distribuyan entre esta renta y la procedente del extranjero.

b) Régimen aplicable en caso de pérdidas. Los Estados Contratantes, en cuanto Estado de residencia, pueden admitir o no a la deducción de pérdidas sufridas por su residente en otro Estado. En cualquier caso debe evitarse el beneficio injustificado que supone para el contribuyente una posible deducción duplicada de la misma pérdida.

c) Imposición del resto de la renta. El problema afecta a la determinación del mínimo exento en el Estado de residencia. Considerando que la renta total de una persona proviene de dos fuentes (nacional y extranjera) puede acontecer que computando ambas se sobrepase tal mínimo, pero no en caso de que sólo se tome en consideración la primera (la de fuente extranjera estará, por principio, exenta en este Estado).

Otro problema, que no afecta a la práctica española pero sí a los Estados que exigen el Impuesto de Sociedades

según el sistema de doble tipo, consiste en precisar si la renta a exonerar debe deducirse del beneficio no distribuido (gravado a tipo normal) o del distribuido (gravado a tipo reducido).

4.2. Problemas conexos al Método de Imputación. La OCDE apunta, sin ánimo exhaustivo, los siguientes:

a) Cálculo de la "deducción máxima". Puede efectuarse distribuyendo el impuesto total que grava las rentas totales en función de la proporción existente entre las rentas procedentes del extranjero y aquéllas, o aplicando el tipo impositivo correspondiente a éstas a las rentas por las que debe concederse la imputación.

Asímismo, y dado que la "deducción máxima" se calcula como el impuesto sobre la renta neta en el Estado de residencia, puede acontecer que tal deducción sea inferior al impuesto pagado en el Estado de la fuente. Esto acontece, por ejemplo, si los intereses procedentes de este Estado, se perciben por empresas bancarias ya que en este caso, tales rentas son de empresa y no puras de capital; es decir, que las cantidades prestadas proceden de depósitos o préstamos que generan a su vez gastos (intereses pasivos).

b) Determinación de la deducción a efectuar en el Estado de residencia, cuando confluyen aquí diferentes categorías de rentas procedentes del Estado de la fuente, y éste sólo grava algunas de ellas. El no reconocimiento de tal exención en el Estado de residencia equivale, "mutatis mutandis" a la no consideración en el Impuesto general, de la exención o bonificación concedida en un Impuesto a cuenta (1).

(1) En sentido contrario, cfr. artº 57, ap. 1 de la Ley General Tributaria de 1963.

c) Traslación a otros ejercicios de la imputación no efectuada en su momento. La postura adoptada depende de la liberalidad en la aplicación del método, y de si en la legislación interna del Estado de residencia existe un sistema de compensación de pérdidas y ganancias.

5. En España, el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional se ha enfocado de forma distinta según la época. Hasta la Reforma Tributaria de 1964, un régimen de "cifra relativa" afrontaba y resolvía el problema de las empresas inversoras o con actividades en el exterior. Las personas físicas, sin embargo, quedaban excluidas del sistema y sólo los comisionistas veían resuelto su problema. La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, influida en parte, por el Modelo de Convenio de la OCDE de 1963, optó por el método de imputación ordinaria; y tanto en el Impuesto de Sociedades como en el de la Renta de las Personas Físicas se incluyeron normas tendentes a evitar la duplicidad de gravámenes. La necesidad de atraer inversiones extranjeras a España y el despegue y proyección internacionales de nuestro país exigieron la celebración de Tratados que, de forma de la doble imposición. De esta forma España quedaba incorporada bilateral y concreta, regulasen el problema al conjunto de países con un sistema adecuado de normas: a nivel interno, mediante la inserción de medidas unilaterales aplicables en defecto de un Convenio de doble imposición; a nivel internacional, mediante la aplicación del Tratado al caso concreto contemplado. Este es, por otra parte, el régimen vigente.

5.1. Legislación interna.

Las normas que regulan los impuestos directos sobre la renta, y el impuesto sobre el patrimonio encaran el problema de doble imposición. El método elegido en todo caso es el de impu-

limitada. La supresión de los impuestos a cuenta ha supuesto la simplificación del sistema, la armonización de regímenes entre los dos impuestos sobre la renta, y la superación de la discordancia existente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues en éste, a nivel de la imposición a cuenta y salvo supuestos marginales, se dejaba subsistente el problema apuntado.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el artº 30 de la Ley 44/78 (1) establece un régimen alternativo. La deducción tiene el límite de lo efectivamente pagado en el extranjero, o, si fuera menor, lo que corresponde pagar en España si se aplica el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base imponible gravada en el extranjero. En el Impuesto de Sociedades, el artº 24, ap. Cuatro (2), sigue un criterio similar al contenido

(1) El artº 30, dice: "En el caso de obligación personal de contribuir se deducirá de las cuotas de este impuesto la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a ingresos computados en el impuesto; b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base imponible gravada en el extranjero. A estos efectos, el tipo medio efectivo se determinará restando de la cuota íntegra del impuesto las deducciones señaladas en esta Ley, excepto la contenida en la letra c) del artº 29". El artº 128 del Reglamento del Impuesto de 1981 no añade nada nuevo a la Ley. Sólo, y, lógicamente, varía la referencia al artículo que contiene la deducción no computada para la determinación del tipo medio efectivo de gravamen.

(2) El artº 24-Cuatro dispone: "En el caso de obligación personal cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: a) el importe de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto; b) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos rendimientos si se hubieran obtenido en territorio español".

en el Texto Refundido de 1967, señalando como límites, lo pagado en el extranjero, o, si fuera menor, el importe de la cuota que en España debe pagarse por tales rendimientos; es decir el 33% sobre los ingresos. La cuestión que plantea la Ley 44/78, es la determinación del "tipo medio efectivo"; la forma de calcularlo deriva de haberse configurado como deducciones de la cuota lo que debieron constituir reducciones de la base (1).

En relación con el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, la Ley 50/77, de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, regula para el caso de obligación personal de contribuir, el tema de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero. El artº 3º, ap. Cinco, de la Ley (2) admite tal posibilidad supeditándola a que no exista un Tratado internacional que resuelva el problema de la doble imposición. El sistema establecido coincide "mutatis mutandis", con el de la Ley 44/78.

5.2. Convenios de Doble Imposición.

Los Tratados suscritos por España presentan, en cuanto al método para evitar la doble imposición, una tipología muy variada, pues además de las cláusulas que tratan de dar cumplimiento a la finalidad específica del precepto, se insertan, a veces,

(1) Sobre el tema, vid. De la Villa, J. Mª: "La temática internacional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", En Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XXIX, nº 142 Madrid julio-agosto 1979; págs 901 - 903.

(2) El artº 3º, Cinco, establece: "Sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados Internacionales, de la cuota de este impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, la cantidad que resulte menor de los dos siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar por dichos bienes y derechos b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto a los bienes que radiquen y derechos que puedan ser ejercitados fuera de España."

normas que abordan el problema de la doble imposición económica de los dividendos (cuando la participación que los genera se posee por una Sociedad), y las disposiciones que configuran, en su caso, el sistema de imputación de impuestos no pagados ("tax sparing" o "matching credit").

España que, en su legislación interna ha adoptado el método de imputación, en los Convenios ha utilizado, o pretendido imponer, el método de exención con progresividad. La razón estriba en el deseo de exigir del otro País, generalmente con imposición más elevada, la aplicación de un método similar, favorecedor de la inversión extranjera en España. No obstante, para dividendos, intereses y cánones se sigue, en todo caso, el método de imputación (1).

En la mayoría de los Convenios se ha extendido a los "impuestos a cuenta" españoles la deducción de los impuestos pagados en el extranjero. Con tal cláusula se pretendía subsanar la laguna que, en relación con las personas físicas, derivaba de la inexistencia de normas internas adecuadas en la imposición previa al impuesto general. La reforma fiscal, al suprimir la imposición a cuenta, ha cortado de raíz el problema. Actualmente las normas contenidas en los respectivos Convenios que prevén tal doble imputación no tienen vigencia ni valor alguno.

La complejidad de los preceptos que regulan el método para evitar la doble imposición, la circunstancia de que, desde el punto de vista formal, no se adopten métodos de aplicación

(1) Para una exposición sintética y de conjunto de los métodos para evitar la doble imposición seguidos por España en sus Convenios, vid : De la Villa, J.Mª : "Situación actual de las relaciones fiscales internacionales españolas"; trabajo editado por "Revispana Coopers & Librand". Madrid 1981; págs 20 a 22.

recíproca, y el hecho de que unos Tratados se inclinan por métodos distintos de los establecidos en otros Convenios, determinan que la presente exposición se realice con arreglo a pautas y criterios distintos de los habitualmente seguidos. El análisis pormenorizado de las cláusulas contenidas en cada artículo relativas a cada uno de los Estados y la consideración separada, pero global, de las normas sobre "imputación de impuestos no pagados" configuran al contenido del comentario.

5.2.1. Normas contenidas en los Tratados.

5.2.1.1. Convenio hispano-alemán (artº 23).(1).

a) Alemania:

- Exención con progresividad para las rentas de fuente española o patrimonio sito en España (ap. 1, a);
- Imputación integral para dividendos, intereses y cánones y remuneraciones públicas pagadas a un alemán sin nacionalidad española y para rentas procedentes de inmuebles, o patrimonio integrado por tales bienes no vinculados efectivamente a un establecimiento permanente (ap. 1 b).

Los dividendos a los que se aplica el método de imputación se caracterizan por dos notas negativas: no son de los que distribuye una filial española a su matriz alemana (Kapitalgesellschaft), o una sociedad de personas (ap. 1, a, aa) y bb); y se trata de rentas procedentes de actividades distintas de las de producción o venta

(1) De Luis, F.: "El Convenio hispano-alemán para evitar la doble imposición internacional", en Economía Financiera Española, Nº 23. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1968; págs 120-127.

de bienes o mercancías, arrendamientos, prestaciones de servicios o actividades bancarias o de seguros (Protocolo). Si concurren estas notas, el método aplicable es el de exención con progresividad (ap. 1 a).

b) España:

- Exención con progresividad, para las rentas de fuentes alemana o patrimonio sito en Alemania (ap. 2 , a).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones, y retribuciones públicas abonadas por Alemania a un español sin nacionalidad alemana; y para rentas inmobiliarias no vinculadas a un establecimiento permanente allí situado y patrimonio constituido por tales bienes inmuebles (ap. 2,b).

Cabe anotar : 1º) que el impuesto que recae sobre las retribuciones abonadas por el Estado u otro ente público, y que se exacciona en la fuente, se deduce (no se exime) en el Estado de residencia (p. ej. impuesto español que grava las retribuciones del chofer alemán de la embajada española en Bonn); 2º) que las rentas procedentes de inmuebles vinculados a un establecimiento permanente sito en uno de los Estados están exentos de tributar en el otro Estado; 3º) que, se concede unilateralmente a España, el "tax sparing" (ap. 1,b),bb)).

5.2.1.2. Convenio hispano-austriaco (artº 24).

No existe diferenciación de métodos para cada uno de los Estados , sino que se adopta un régimen común :

- Exención con progresividad, en general ap.1).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones (ap. 2).

El hecho de que en artículos donde se regulan diferentes tipos de rentas (v.gr. artº 16, 17, 18, 20) se utilice la fórmula "sólo pueden someterse a imposición", no impide que el otro Estado las compute para el cálculo del tipo medio de gravamen aplicable a las demás rentas que pueden ser gravadas aquí. Tal posibilidad dimana de que el Convenio lo dispone así; en otro caso hay que aplica el método de exención integral.

5.2.1.3. Convenio hispano-belga (artº 23)

Se aplica el mismo método para ambos países. El régimen establecido es el siguiente :

- Exención con progresividad, en general (ap. 1)
- Imputación ordinaria para dividendos, interese y cánones (ap. 3).

Además, el Convenio contiene normas que traten del problema de la imputación de las pérdidas del establecimiento permanente sito en el otro Estado (ap. 2) y de la doble imposición económica de los dividendos intersociales (ap. 4). La concesión del "Tax Sparring" en favor de España completa el cuadro normativo (ap. 5). El ap. 2 tiende a evitar la doble deducción ,por ejemplo , de las pérdidas sufridas por una empresa belga con establecimiento permanente en España; de no existir una norma así, la pérdida sufrida por tal establecimiento sería deducida, el año en que se ha comprobado, del beneficio imponible en Bélgica (y en base a la legislación interna belga) y por segunda vez en España, de los beneficios eventuales del citado establecimiento (compensación de pérdidas anteriores, en base a la legislación interna española). El ap. 4 equipara en trato los dividendos de fuente extranjera a los de procedencia nacional, cualquier desgravación tendente a evitar la doble imposición econó-

mica de los dividendos intersociales concedida en uno de los Estados, es aplicable a las sociedades inversoras residentes del otro Estado; esta cláusula supone, en el caso español, la aplicación de la deducción prevista en el ap. uno, o, en su caso, el ap. dos, del artº 24 de la Ley 61/78, es decir la deducción del 50% del 100% de la cantidad que resulta de aplicar al importe de los dividendos percibidos el tipo medio efectivo de gravamen que se haya aplicado a la Sociedad que los reparte. El ap. 4 se completa al establecerse la posibilidad de que sobre los dividendos se exaccionen los correspondientes impuestos a cuenta; en el caso español la norma carece de virtualidad por haberse suprimido el Impuesto sobre las Rentas del Capital (Protocolo, Ap. 5): Ad. al artº 23, ap. 4).

A los funcionarios públicos se aplica el método de exención integral; el Convenio no dice nada en cuanto a las rentas que "sólo pueden someterse a imposición" en el Estado de la fuente.

5.2.1.4. Convenio hispano-brasileño (artº 23)

El régimen adoptado se aplica a ambos Estados, y sin perjuicio de las especialidades que atañen los dividendos. El sistema se articula así:

- Imputación ordinaria para todo tipo de rentas (ap. 1).
- "Matching credit" para intereses y cánones (ap. 2).
- Exención, en residencia, de los dividendos que hayan tributado en la fuente (aps. 3 y 4).

El ap. 2 recoge una modalidad de promoción de inversiones consistentes en imputar al inversor, en su país de residencia unas alícuotas superiores a los tipos por los que haya tributado efectivamente en la fuente. En este caso, los tipos máximos para intereses y cánones se fijan en el Convenio, respectivamente, en el 15%, y en el 10 ó 15%; la deducción en el país de residencia se eleva, sin embargo, al 20% y 25% según se trate de interés o cánones. Los ap. 3 y 4 alteran el régimen propugnado por el Modelo. El país de residencia del perceptor de los dividendos no recurre al método de imputación para evitar la doble imposición, sino que renuncia al gravamen de las rentas que hayan tributado en la fuente. En el caso de España tal exención no afecta a la progresividad del gravamen del resto de las rentas (ap. 4). El artículo está redactado considerando, básicamente, la posibilidad de atraer inversiones españolas al Brasil.

5.2.1.5. Convenio hispano-canadiense (artº XXIII).

a) Canadá :

- Imputación integral (ap. 1,a).

b) España:

- Imputación ordinaria (ap. 3,a) .

A pesar de la aparente sencillez del método establecido en cada caso, se incorporan otras cláusulas que configuran un régimen más complejo. Los residentes del Canadá pueden deducir para el cálculo de su renta imponible , los dividendos recibidos procedentes de las reservas de una filial residente de España (ap. 1 b) . En el caso de España, se otorga a los dividendos recibidos de una filial canadiense las mismas deducciones que procederían si las sociedades fueran residentes de España (ap. 3,b). Se trata , en ambos casos de evitar la doble imposición económica de los dividen-

dos. Al comentar el Convenio con Bélgica se explicitó el alcance en España, de tal disposición. Otras normas integradas en el artículo es la que concede el "tax sparing" en favor de España (ap. 2, a) b) y d), y la que identifica el Estado de la fuente, con el de localización de la renta (ap. 4).

5.2.1.6. Convenio hispano-checo (artº 23).

a) Checoslovaquia:

- Exención con progresividad (ap. 2,a).
- Imputación ordinaria para dividendos, cánones, participaciones de consejeros, y artistas y deportistas, sin perjuicio de la progresividad que pueda afectar al gravamen exigible en Checoslovaquia y que determina la inclusión en la base imponible las rentas gravables en España (ap. 2,b)

b) España :

- Exención con progresividad (ap. 1,a).
- Imputación ordinaria para dividendos, cánones, participaciones de consejeros, y artistas y deportistas y con la misma carga que en el caso checo (ap. 1,b).

No se hace referencia a "intereses", porque según el artículo 11, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia. La cláusula excluye el problema de la doble imposición y favorece la posición española, posible prestamista.

5.2.1.7. Convenio hispano-danés (artº 24).

a) Dinamarca :

- Imputación integral (ap. 1).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones y para bienes inmuebles no vinculados a un establecimiento permanente situado en España (ap. 3 y 4).

b) España :

- Exención con progresividad (ap. 2).
- Imputación ordinaria en los mismos supuestos que en el caso danés (ap. 3 y 4).

El ap. 5, concede para dividendos, intereses y cánones el "tax sparing" en favor de España. A los funcionarios públicos se les aplica el método de exención integral.

5.2.1.8. Convenio hispano-finés (artº 23).

Tanto Finlandia como España adoptan un mismo sistema para sus residentes :

- Imputación integral (ap. 1).
- Imputación ordinaria para dividendos , intereses y cánones (ap. 2).

Posteriormente a la firma del Convenio, y en virtud de un Canje de Notas de 18 y 24 de agosto de 1974, se completa el artículo admitiéndose, por parte finlandesa, la exención impositiva para los dividendos pagados por una Sociedad española a una Sociedad residente de Finlandia; esta norma, que evita la doble imposición económica de los dividendos de fuente española (se incentivan así las inversiones en España), se condiciona a que tal desgravación sea aplicable a dos sociedades residentes de aquel país.

El "Tax sparing" para intereses , dividendos y cánones se establece en beneficio recíproco (ap. 3).

5.2.1.9. Convenio hispano-francés (artº 25).

a) Francia:

- Exención con progresividad (ap. 2,a).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones, y artistas y deportistas

(ap. 2,b).

En ambos supuestos, interviene, la idea de progresividad. El impuesto francés se calcula sobre la renta que se somete a imposición en Francia, al tipo correspondiente al montante total de la renta que puede gravarse conforme a la legislación francesa (ap. 2, d).

b) España:

- Exención con progresividad (ap. 1,a).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses, cánones y artistas y deportistas (ap. 1,b).

Francia concede unilateralmente a España un "matching credit" del 25% en relación con los dividendos de fuente española distribuidos por sociedades dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos; y, además el "tax sparing" para determinados intereses (ap. 2,c). En relación con los funcionarios públicos y participaciones de Consejeros, cuya renta "sólo puede someterse a imposición" en el Estado de la fuente, el método a aplicar es el de exención integral.

5.2.1.10. Convenio hispano-italiano (artº 22)

a) Italia :

- Imputación ordinaria, pero con progresividad en la base (ap. 2).
- Exención con progresividad (ap. 4).

b) España:

- Imputación ordinaria (ap. 3).
- Exención con progresividad (ap. 4).

En ambos países se combina, en el ap. 4, la fórmula "só-

lo pueden someterse a imposición" con el método de exención con progresividad. No existe contradicción en el hecho de que una renta se someta a gravamen en un Estado y que, a su vez, pueda afectar, en el otro Estado, al cálculo del tipo medio efectivo aplicable al resto de las rentas; en defecto de tal cautela, el método a aplicar es el de exención integral.

5.2.1.11. Convenio hispano-japonés (artº 23).

a) Japón :

- Imputación integral (ap. 1).

b) España:

- Exención con progresividad (ap. 2).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones (ap.3)

Dos especialidades notables de este Convenio: 1ª) Que los residentes del Japón gozan del "underlying tax credit", es decir de la imputación de impuestos subyacentes en relación con los dividendos percibidos de la filial española. La imputación opera no solamente para el impuesto pagado por la filial sobre los beneficios distribuidos (ap. 1 última proposición). 2ª) Que se concede unilateralmente a España el "tax sparing" en relación con dividendos, intereses y cánones.

5.2.1.12. Convenio hispano-noruego (artº 24) (1).

(1) Acosta, R: "El Convenio hispano-noruego de 26 de abril de 1963, en relación con los demás Convenios para evitar la doble imposición internacional firmados por España". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1964.

Se establece un sistema conjunto para ambos Estados:

- Exención con progresividad (ap. 4).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones (ap. 2 y 3).

La imputación de impuestos no pagados se concede unilateralmente por Noruega a España, en relación con dividendos, intereses y cánones (ap. 4).

5.2.1.13. Convenio hispano-holandés (artº 25)(1)

a) Países Bajos :

- Imputación integral (ap. 2, párrafo primero).
- Imputación ordinaria, para dividendos, intereses y cánones (ap. 2, Segundo párrafo a) y b).
- Exención integral para determinadas rentas o patrimonio (distintos de los incluidos en el ap. 2, párrafo primero, por exclusión).

b) España:

- Exención con progresividad (ap. 3).
- Imputación ordinaria (ap. 4).

(1) De la Villa, José Mª : "Comentario al Convenio Hispano-holandés de doble imposición; perspectiva española", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XXXI nº 156, noviembre-diciembre .Madrid 1981; págs 1205 - 1221. Este mismo trabajo se ha publicado , en holandés, en la Revista holandesa "Belasting Beschouwingen", nº 6, junio 1981.

Notas destacables son : 1ª) Que Holanda combina el método de imputación integral con la progresividad para el cálculo de la base imponible (ap. 4). 2ª) Que para las rentas incluidas en artículos o apartados distintos de los enumerados en el ap. 2 (p. ej. : navegación marítima y/o aérea) se aplica un método de exención integral, consecuencia del gravamen exclusivo en España de tales rentas o patrimonio . 3ª) Que se establece un sistema de compensación de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente de una empresa holandesa en España, similar al vigente en el Convenio con Bélgica y tendente a evitar deducciones duplicadas (ap. 5). 4ª) Que se concede unilateralmente a España un "tax sparing" en relación con los intereses (Protocolo XIII, Ad. al artº 25); y un "matching credit" del 5% (5% de imputación además del 5% retenido en la fuente) en relación con los cánones (Protocolo XIV.A. a los artºs 12 y 25).

5.2.1.14. Convenio hispano-portugues (artº 24).

a) Portugal:

- Imputación ordinaria, en todo caso.

b) España:

- Imputación con progresividad para los beneficios obtenidos por un establecimiento permanente sito en Portugal perteneciente a un residente de España, salvo que los beneficios estén constituidos, única o principalmente, por dividendos o intereses.

La norma legal, por lo que se refiere a España y a pesar de su aparente complejidad, es de fácil interpretación. España, en relación con el establecimiento permanente sito en Portugal y, sin duda para favorecer las inversiones aquí , opta excepcionalmente, por un método de exención. Sin embargo, se vuelve al sistema

general - método de imputación- cuando los beneficios consisten única o principalmente en dividendos o intereses. El método de imputación es, normalmente, el aplicable a este tipo de rentas; el cambio de criterio no contradice, por otra parte, el contenido del ap. 4 del artº 10 - dividendos - y del ap. 5 del artº 11 - Intereses - ya que en estos preceptos la única consecuencia de la vinculación efectiva de la participación que genera los dividendos con el establecimiento permanente, radica en que el Estado de la fuente podrá gravarlos ilimitadamente (por eso se dice "las disposiciones de los ap. 1 y 2 no se aplican") pero no determina que el dividendo pierda su naturaleza de tal. Además el ap. 5 del artº 7 - Beneficios empresariales - otorga preferencia aplicativa a los artículos que comprenden rentas reguladas separadamente en otros preceptos del Convenio, como es el caso de los dividendos e intereses. En último término, y con independencia de que el dividendo o el interés vinculados efectivamente a un establecimiento pierdan o no su naturaleza de tales y se conviertan o no en un beneficio empresarial, el artº 24 deja claramente establecido que si los beneficios del establecimiento permanente están constituidos, principal o únicamente, por dividendos o intereses, se aplique el método de imputación ordinaria, previsto con carácter general.

5.2.1.15. Convenio hispano-británico (artº 24)

a) Reino Unido :

- Imputación integral (ap. 1,a).

b) España :

- Imputación ordinaria (ap. 2,a)

Se incorporan una serie de disposiciones que hacen del artículo uno de los más complejos de todo el Tratado. Debe observarse :

1º) Además de la doble imposición jurídica, el precepto se enfrenta con la doble imposición económica. En tal sentido el Reino Unido concede en el caso de matriz inglesa, la imputación de impuestos subyacentes ("underlying tax credit"), es decir, la deducción del Impuesto español que se haya exigido a la Sociedad española por los beneficios con cargo a los que pagó el dividendo (ap. 1,b). Por su parte, España equipara los dividendos abonados por una sociedad inglesa a una española como si fueran abonados entre sociedades españolas (ap. 2 ,b); ello exige aplicar las deducciones previstas en los aps. Uno y Dos del artº 24 de la Ley 61/78, del Impuesto de Sociedades.

2º) En el caso de matriz española y filial inglesa, se concede, en relación con los dividendos distribuidos, pero gravados en el Reino Unido, un crédito fiscal ficticio equivalente a un 15/85 del importe de aquéllos. Esto es así porque según la letra c) del ap. 3 del artº 10 del Tratado , se excluye del régimen normal de crédito fiscal a las matrices españolas. Por no haber, en tal caso, retención en la fuente, el accionista español no puede deducir ningún impuesto británico, pues el "Advanced Corporation Tax" que ha ingresado la Sociedad inglesa en función del dividendo distribuido, es un impuesto imputable a la Sociedad - inglesa - y no al accionista - español; sin embargo, desde el punto de vista económico, el impuesto inglés puede considerarse como un impuesto a cuenta del accionista; por tal razón, se concede al accionista un crédito ficticio equivalente a una retención del 15% sobre el dividendo bruto (ap. 2,c).

3º) El Reino Unido concede unilateralmente a España el "tax sparing" en relación con los cánones e intereses (ap. 3).

4º) Se identifica Estado de la fuente con el de locali-

zación de la renta (ap. 4).

5.2.1.16. Convenio hispano-rumano(artº XXV).

a) Rumanía:

- Imputación integral (ap. 1,a).
- Exención con progresividad (ap. 3).

b) España:

- Imputación ordinaria (ap. 2 ,a).
- Exención con progresividad (ap. 3).

El Convenio con Rumanía ofrece las siguientes particularidades : 1ª) Aplica el régimen de exención con progresividad en el supuesto de que las rentas o patrimonio "sólo puedan someterse a imposición" en la fuente. 2ª) España equipara los dividendos distribuidos por una sociedad rumana a una sociedad española, a los distribuidos entre Sociedades residentes de nuestro país (ap. 2,b) Ello implica la aplicación de las deducciones establecidas en los aps. Uno y Dos del artº 24 de la Ley 61/78, del Impuesto de Sociedades. 3ª) Las aportaciones de las empresas estatales rumanas al presupuesto del Estado se consideran como "impuesto rumano" (ap. 1 b),4ª) Se identifica el Estado de la fuente con el de localización de la renta.

5.2.1.17. Convenio hispano-sueco.(artº XXIV).

Se utiliza el mismo método para ambos Estados Contratantes.

- Imputación ordinaria (ap. 1).

Este Convenio ofrece los siguientes matices :

a) En relación con Suecia : 1º) El ap. 3 recoge el sistema específico sueco de tributación de los beneficios sociales : se tributa en manos de la Sociedad y del socio, cuando éste percibe los dividendos. Para evitar que los dividendos distribuidos entre Sociedades relacionadas tributen varias veces, se las exime de tributar cuando concurren determinados requisitos. En el Convenio, se extiende tal exención a los dividendos distribuidos por Sociedades españolas a las sociedades suecas, si concurren las exigencias que se indican en el propio Tratado (ap. 3). 2º) Se concede el "tax sparing" a España, en relación con dividendos , intereses y cánones (ap. 4); pero dada nuestra actual legislación, el Acuerdo de 14 de septiembre de 1979 sobre "Imputación de impuestos no pagados" (convenido en cumplimiento del Protocolo suscrito al tiempo de la firma del Convenio) limita tal concesión a los intereses (Sección 4.Ad/artº XXIV, ap. 4; y Acuerdo de 1979).

b) En relación con España; nuestro país equipara, a efectos de las deducciones que procedan, los dividendos distribuidos por una sociedad española a otra sueca, a los que se distribuyan entre entidades españolas (ap. 6).

c) En relación con ambos países : 1º) Se permite como deducción del respectivo impuesto sobre la renta, la parte de impuesto que corresponda a la renta obtenida en el otro Estado. Esta deducción opera, respecto del impuesto que grava las "remuneraciones públicas", cuando, según el artº XIX, "sólo puedan gravarse en la fuente". La deducción evita que, en otro caso, el impuesto pagado no sea computado en el país de residencia (ap. 2). 2º) Igual deducción limitada, pero en el Estado de la fuente, se aplica en el caso de que el residente de uno de los Estados obtenga una ganancia derivada de la enajenación de acciones de una sociedad cuyo principal activo consis-

ta en bienes inmuebles (artº XIII, ap. 5), o reciba un pago realizado bajo el régimen de la Seguridad Social o derivado de una pensión por razón de un seguro de vida (artº XVIII, ap. 3) (ap. 5). Esta norma, supone una excepción a la regla general de que es el Estado de residencia el que debe evitar la doble imposición. En consecuencia, este Estado no verá minorados sus ingresos por existir una imposición en la fuente. Aquí es donde deba compensarse la posible tributación en el país de residencia.

5.2.1.18. Convenio hispano-suizo (artº 23) (1).

a) Suiza:

- Exención con progresividad (ap. 1).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones (ap. 3).

b) España :

- Exención con progresividad (ap. 1).
- Imputación ordinaria para dividendos , intereses y cánones (ap. 2).

El Convenio atribuye a Suiza una triple posibilidad basada en la imputación . El resultado debe ser, en cualquier caso, el mismo. Tal pluralidad se justifica por las diferentes soberanías fiscales - federal, cantonal y comunal - que inciden en el sistema suizo. La posibilidad comprendida en la letra a) del ap. 3 equivale a la imputación ordinaria, en sentido estricto. La referida en la letra b) prevé la aplicación de un "tipo especial" que calcula por anticipado la imputación a efectuar. La incluida en la letra c) es un sistema de exención parcial. El supuesto más complejo es el comprendido en 1

(1) vid. De Juan, J.L.: " El Convenio hispano-suizo para evitar la doble imposición". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1964.

letra b); trata de evitar las devoluciones impositivas que se producirían si se aplicase el tipo normal suizo, se ingresase, y luego se obligase a devolver el impuesto pagado en España; la complejidad deriva de las distintas soberanías fiscales implicadas. El sistema de exención parcial (letra c) no se aplica salvo en el caso de que el impuesto español sea inferior al contravalor de 20 francos suizos (Protocolo II. Cuestiones de interpretación , punto 3). Los más usuales son, pues, los comprendidos en las letras a) y b).

Suiza concede a España el "tax sparing" en relación con los intereses (ap. 5).

En ambos países , sin embargo, se equiparan los dividendos distribuidos por una filial extranjera, a los distribuidos por una filial nacional a su matriz residente del mismo Estado (ap. 4).

5.2.1.19. Convenio hispano-marroquí (artº 23).

Para ambos Estados:

- Exención con progresividad (ap. 1).
- Imputación ordinaria para dividendos, intereses y cánones (ap. 2).

El Tratado combina el régimen de exención con el cómputo integral de las bases imponibles del residente de uno de los Estados cuando un determinado tipo de rentas se grava sólo en el Estado de la fuente (ap. 4). Y atribuye, unilateralmente, a Marruecos un "matching credit" para los intereses provenientes de empréstitos emitidos por Organismos especializados para cooperar al desarrollo económico de Marruecos (ap. 3). El Protocolo especifica tales Organismos.

5.2.1.20. Convenio hispano-polaco (artº 23).

a) Polonia :

- Exención con progresividad (ap. 2,a).
- Imputación ordinaria, para dividendos y cánones (ap. 2,b).

b) España :

- Exención con progresividad (ap. 1,a).
- Imputación ordinaria para dividendos y cánones (ap. 1,b).

En ambos casos, no se mencionan los intereses porque según el artº 11 sólo tributan en el Estado de residencia del beneficiario. Tal criterio favorece la postura de España, posible presamista.

5.2.2. Imputación de impuestos no pagados ("Tax Sparing")(1).

a) "Imputar un impuesto no pagado" constituye un hecho que, inicialmente, puede sorprender. Sin embargo, tal actuación, que pertenece al campo de las técnicas tributarias especializadas, y que con frecuencia se ha identificado con un régimen de tributación internacional, también opera en el ámbito interno de aquellos casos en que el sistema tributario gira en torno a una imposición a cuenta y general (2). La imputación de impuestos no pagados consiste en deducir, como si se hubieran satisfecho, cuotas tributarias que no se han pagado realmente por la aplicación de una bonificación (exención, desgravación) que incide en el tributo

(1) De Luis F. "La cláusula de imputación de impuestos no pagados en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional"; e Estudios de Doble Imposición Internacional. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, Madrid , págs 288 a 316.

(2) El artº 57 de la Ley General tributaria de 1963, recoge una modalidad de imputación tributaria, equiparable "mutatis mutandis", al "tax sparing".

que ha de ser imputado posteriormente, bien en el impuesto general (si se reconduce el fenómeno al ámbito interno) o bien en un impuesto análogo exaccionado en otro Estado (si se extrapola al ámbito internacional).

Limitados al campo internacional la imputación se efectúa por el país de residencia. Este se compromete a deducir de las cuotas correspondientes a sus contribuyentes por obligación personal, no sólo los impuestos pagados efectivamente en el extranjero, sino también los que deberían haberse satisfecho y no lo han sido por aplicación de una bonificación que concede el país de la fuente en los tributos que inciden sobre las rentas o patrimonio que aquel contribuyente percibe o tiene en este Estado.

El tema afecta profundamente a las relaciones entre países desarrollados - inversores - y países en vías de desarrollo - importadores de capital -, y exige que los primeros adopten, a la vez, el criterio jurisdiccional de la residencia y el método de imputación para evitar la doble imposición. La falta de reconocimiento de la imputación en este país de los incentivos concedidos en el Estado fuente conlleva la inoperatividad de aquéllos (se imputa sólo lo pagado) y un traspaso de recursos fiscales desde el país importador al exportador de capitales (la diferencia entre lo que debía haberse pagado y lo realmente pagado en la fuente) como consecuencia de la aplicación de un sustraendo menor al impuesto ^{exigible} en el Estado de residencia.

b) Una modalidad "sui generis" de imputación que, en ocasiones, se inserta en los Convenios y que tiende, igualmente, a incentivar las inversiones en los países en vías de desarrollo, consiste en el denominado "matching credit". El impuesto a imputar en el Estado de residencia, en relación con determinadas rentas (normalmente, intereses y/o cánones), se calcula como porcentaje a tanto alzado, superior al tope o límite establecido en el Convenio respectivo e independientemente de las bonificaciones que haya podido conceder el Estado de la fuente. Se trata de una medida, usualmente, alterna-

tiva del "tax sparing", aunque conlleva un resultado más favorable que esta solución, si concurren dos circunstancias: que el Estado fuente conceda una bonificación, y que el Estado de residencia acepte aquella imputación a tanto alzado superior al límite fijado en el Tratado.

c) Los Convenios españoles recogen, casi todos ellos, uno u otro sistema de incentivos. El "tax sparing" se concede unilateralmente a España en los Tratados suscritos con Alemania, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Japón, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza. Con carácter recíproco, sólo se establece en el Convenio con Finlandia. Un sistema de "matching credit" recíproco existe en el Convenio con Brasil; unilateral en favor de España, en los Convenios con Francia, y en el de los Países Bajos y sólo en favor de Marruecos, en este Tratado. El ámbito de tales regímenes varía según los casos.

La situación, tal como se contiene en nuestros Tratados, es la siguiente :

1º) Tax Sparing :

a) En relación con los dividendos, intereses y cánones :

- Canadá (artº XXIII, ap. 2)
- Dinamarca (artº 24, ap. 5).
- Finlandia (artº 23, ap. 3).
- Japón (artº 24, ap. 4).
- Noruega (artº 24, ap. 4).
- Suecia (artº XXIV, ap. 4). (1).

b) En relación con los intereses :

(1) La declaración del artículo XXIV, debe entenderse en relación con lo negociado en el "Acuerdo sobre imputación de impuestos no pagados", de 14 de septiembre de 1979, restrictivo del ámbito del artículo.

- Alemania (artº 23, ap. 1,b,bb).
- Bélgica (artº 23. ap. 5).
- Francia (artº 25, ap. 2,c).
- Países Bajos (Protocolo XIII,Ad. al art 25).
- Suiza (artº 23, ap. 5).

c) Para intereses y asistencia técnica:

- Reino Unido (artº 24,ap. 3).

2º) "Matching credit" :

a') Para dividendos:

- Francia (artº 25,ap. 2,c).

b') Para intereses y cánones:

- Brasil (artº 23, ap. 2)

c') Para intereses :

- Marruecos (artº 23, ap. 3 y Protocolo).

d') Para cánones :

- Países Bajos (Protocolo XIV, Ad. a los artºs 12 y 25).

En los Convenios suscritos con Austria, Checoslovaquia, Italia, Portugal, Rumanía y Polonia no se ha establecido ninguna medida de uno u otro tipo. Las características estructurales de tipo económico y fiscal de estos países y el flujo e intensidad de los intercambios que mantienen con España no ha aconsejado su inserción.

d) La reforma fiscal contenida en las Leyes 44/78 y 61/78 plantea el problema de la vigencia y efectividad de las cláusulas de "tax sparing" y de "matching credit" analizadas. Su virtualidad depende de la identificación u homologación de las normas que actualmente conceden las bonificaciones fiscales en relación con las que anteriormente cumplían la misma función, y de la extensión y contenido de tales beneficios. Analicemos estas exigencias.

1ª) La citada homologación puede suscitarse por el otro Estado (de residencia) si el Convenio se refiere , específicamente, a una disposición concreta (v.gr. Decreto-Ley de 19 de octubre de 1961 o Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1967), y el propio Convenio no prevé la posibilidad de una novación o sustitución normativas (Sí, en los Tratados de Canadá y Japón). Al Decreto-Ley de 1961 aluden los Convenios con Alemania, Bélgica, Países Bajos y Suiza; al Texto Refundido de 1967, los de Canadá, Francia y Reino Unido. Los Tratados con Dinamarca, Finlandia, Japón, Noruega y Suecia no se refieren a una norma especial. El problema , según mi criterio puede encararse con optimismo:

- en los supuestos en que la bonificación se ha vinculado a los Textos positivos citados, la demostración de que la bonificación concedida por la Ley 61/78 es substancialmente similar a la admitida en el Convenio respectivo constituye argumento bastante para su aceptación ;
- en los casos en que el Tratado ha previsto una posible modificación legislativa (Canadá artº XXIII, ap. 2,d); y Japón (artº 23, ap. 4, tal previsión sirve de cobertura suficiente;
- en los Convenios que el reconocimiento se ha ligado a las normas generales de otro Estado (de España), esta misma referencia subsana cualquier restricción interpretativa. En el caso de Suecia el Acuerdo de 14 de septiembre de 1979 posterior a la Ley 61/78, ha fijado los límites de aceptación de este país; y
- en los Tratados en que la concesión ha consistido en un "matching credit" la distinta configuración jurídica y operativa de este incentivo excluye cualquier duda. Este es el caso de los Convenios con Brasil, Francia (para sociedades dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos), Países Bajos y Marruecos, respecto

de los elementos de renta analizados anteriormente (cfr. ap. c) 2º anterior).

2ª) Tema distinto es el referente a la extensión y contenido de los beneficios fiscales concedidos por las Leyes vigentes en España; pues su reconocimiento y admisión por parte del otro Estado dependerá de que efectivamente existan en el ámbito interno. Diversas cuestiones se suscitan.

- Subjetivamente , el problema es si las personas físicas pueden favorecerse de los beneficios fiscales concedidos por las normas anteriores a la Ley 61/78 , para las cuales se fija un límite temporal de disfrute. El problema se plantea porque la Disposición Transitoria Tercera de esta Ley se refiere a "Sociedades" y no a "personas físicas". Sin embargo, como tal Disposición en su ap. Dos utiliza, indeterminadamente, el pronombre personal "quienes" las personas físicas pueden incluirse en la norma, y, por tanto, gozar temporalmente de dichos beneficios.

- Objetivamente, la cuestión es precisar la vigencia y contenido de los beneficios fiscales concedidos por las nuevas Leyes. El problema ha quedado muy simplificado pues la reforma fiscal española suprime la posibilidad de solicitar la imputación de impuestos no pagados en dividendos (1), y cánones para las sociedades y para las personas físicas. Es en intereses donde se plantea la analogía de los beneficios actuales con los reconocidos por normas anteriores. La cuestión se suscita sólo en el supuesto de que el propio Convenio delimita

(1) La publicación de las Leyes reguladoras de las Instituciones de Inversión Colectiva, incluso las Asociaciones y Uniones de Empresas, a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 61/78, podría cuestionar la ampliación de los beneficios fiscales actualmente reconocidos en esta Ley, y su extensión al ámbito internacional. Cualquier otra disposición en tal sentido suscitaría igual interrogante.

te, objetivamente, el contenido y extensión del beneficio fiscal por referencia a una norma legal concreta (Convenios con Alemania, Bélgica, Francia, Países Bajos, Reino Unido y Suiza) y, a su vez, no contenga una cláusula cautelar de sustitución normativa futura (Canadá y Suiza). El problema no existe cuando el Tratado se refiere genéricamente a los beneficios concedidos por la legislación interna de España (Convenios con Dinamarca (artº 23, ap. 5), Finlandia (artº 23, ap. 3) y Noruega (artº 24, ap. 4) en materia de intereses. El Tratado con Japón supedita la exención a que se trate de créditos tendentes a promover el desarrollo económico de España (artº 23, ap. 4). El de Suecia, restringe el "tax sparing" a los beneficios establecidos para intereses e inversiones en el artº 25 letra c), ap. Uno y Dos, y en el artº 26, ambos de la Ley 61/78.

Para aquellos casos en que se precise determinar el alcance de los beneficios concedidos en materia de intereses por la Ley 61/78, para compararlos con los reconocidos en los respectivos Tratados, la fórmula utilizada en el artº 25, letra c) 1 (1) al coincidir, prácticamente, con lo que establecía el artº 31, ap. 1 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Ca-

(1) Artº 25, c) : "Se bonificará hasta un 95% de la cuota que corresponda a : "Uno. Los rendimientos de los empréstitos que emitan y de los préstamos que concierten con Organismos internacionales o con Bancos e Instituciones financieras extranjeras, que no tengan en España establecimientos permanente, las Empresas españolas cuando los fondos así obtenidos se destinen a financiar inversiones reales en las condiciones que reglamentariamente se determinen".

pital (1), y suponer la continuación del incentivo establecido por el Decreto-Ley de 19 de octubre de 1961, conlleva el reconocimiento del "tax sparing" por los Estados que en sus Convenios se remiten al Decreto-Ley o al Texto Refundido citados. La bonificación recogida en el ap. Dos de la letra c) del artº 25 de la Ley 61/78 relativa también a los intereses (2), figuraba sólo en el artº 31, ap. 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital (3). Tal coincidencia, y el hecho de que en la bonificación que ahora se contempla intervenga como intermediario un Banco, no debe obstaculizar

(1) Artº 31, "1º) Podrá concederse una bonificación de hasta el 95% a las cuotas que corresponden a los rendimientos de empréstitos que emitan y de los préstamos que concierten con Organismos internacionales o con Bancos e Instituciones Financieras extranjeras : A) Las empresas españolas cuando los fondos así obtenidos se destinen a financiar inversiones reales nuevas en actividades pertenecientes a sectores de nuestra economía considerados como ^{de} Preferente interés para el desarrollo económico de la nación. B) Las empresas encuadradas en los sectores de interés preferente y las demás a ellas asimiladas, para la instalación o ampliación de sus establecimientos industriales en las condiciones establecidas por la Ley 152/1963, de 10 de diciembre .C) Las Sociedades de Empresas y las agrupaciones o uniones temporales conforme a las disposiciones de la Ley 196/1963, de 28 de diciembre ".

(2) Artº 25,c) : "Se bonificará hasta un 95% de la cuota que corresponda a : Dos . Los rendimientos de los préstamos que concierten con Organismos internacionales o con Bancos e Instituciones financieras extranjeras, que no tengan en España establecimiento permanente, los Bancos industriales y de negocios destinados a financiar las inversiones que realicen las empresas españolas a las que dichos Bancos concedan créditos con cargo a los fondos así obtenidos en el extranjero".

(3) Artº 31,ap. 2."La misma bonificación (hasta un 95%) podrá aplicarse a las cuotas correspondientes a los rendimientos de los préstamos que concierten con Organismos internacionales o con Bancos e Instituciones Financieras extranjeras, los Bancos Industriales y de negocios, destinados a financiar las inversiones que realicen las empresas españolas a las que dichos Bancos concedan créditos con cargo a los fondos así obtenidos en el extranjero" Esta Bonificación no se recogía, sin embargo, en el Decreto-Ley de 19 de octubre de 1961.

su reconocimiento en los Tratados con cláusulas de "tax sparing" referente a intereses, aunque aquéllos se hayan limitado específicamente a la bonificación contenida en el Decreto-Ley de 1961 (Convenios con Alemania, Bélgica y Países Bajos). El suscrito con Suiza también podría interpretarse en este sentido; su artº 23, ap. 5 se refiere al Decreto Ley de 1961 y " a las normas que lo complementen o sustituyan".

- Formalmente, debe ponderarse la limitación temporal que supone la aplicación de la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 61/78 (1). Según ésta el disfrute de los benefi-

(1) Uno. "Las Sociedades que gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en este Impuesto reconocido por un plazo determinado que venciere dentro del término de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, dejarán de disfrutarlo en el momento de la extinción del mismo. Las Sociedades que actualmente gocen de cualquier clase de beneficio fiscal no comprendido en el párrafo anterior seguirán disfrutando del mismo durante un plazo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos

Dos. Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, reconocido por un plazo determinado que venciere dentro del término de cinco años contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, dejarán de disfrutarlo en el momento de la extinción del mismo. Quienes gocen actualmente de cualquier clase de beneficio fiscal por e mismo Impuesto no comprendido en el párrafo anterior, seguirán disfrutando del mismo durante un plazo máximo de cinco años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos.

Las bonificaciones a que se refiere el párrafo anterior se practicarán en la retención a que se refiere el artículo treinta y dos de esta Ley. El sujeto pasivo perceptor del rendimiento deducirá de la cuota la cantidad que se hubiere retenido de no existir la bonificación. No obstante, las Sociedades de seguros, de ahorros y Entidades de crédito de todas clases deducirán de su cuota únicamente la cantidad efectivamente retenida.

Tres. Se mantiene durante diez años, contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley el regimen establecido para l Sociedades que se dediquen a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo en el artículo treinta y ocho de la Ley de dieciséis de diciembre de mil novecientos cuarenta, modificado por el Real Decreto-Ley quince/mil novecientos setenta y siete, de veinticinco de febrero.

cios concedidos por disposiciones anteriores, en relación con cualquier tipo de renta (no sólo intereses), se limita a un plazo de 5 años, salvo que la norma que lo regula, prevea una duración inferior, en cuyo caso regirá éste.

Estos plazos son independientes de los que puedan contenerse en el propio Convenio como límite-temporal de reconocimiento por parte del Estado de residencia, de un beneficio fiscal establecido en el otro Estado. El primero afecta a la vigencia de los beneficios fiscales existentes con anterioridad a la Ley 61/78; el segundo, dimana de los propios Convenios e implica la no aplicación futura (desde el momento en que se cumpla el plazo señalado) del "tax sparing", por agotarse la vigencia de la cláusula.

3ª) La complejidad de la presente exposición sobre la actualidad y vigencia de las normas contenidas en los Convenios españoles, me obliga a concretar lo siguiente :

1. La Ley 61/78 no afecta a la aplicación del "matching credit".
2. Los beneficios fiscales reconocidos por disposiciones anteriores a la Ley 61/78 deben considerarse aplicables durante un plazo de cinco años desde la vigencia de tal Ley, salvo que se haya establecido un plazo menor, o que el Convenio establezca un límite al "tax sparing". La Norma afecta a personas físicas y jurídicas.
3. La situación actual creada por la Ley 61/78 excluye cualquier beneficio fiscal en materia de dividendos y cánones.
4. Las bonificaciones aplicables a los intereses por el artº 24, c) Uno y Dos de la Ley 61/78 y disposiciones reglamentarias (Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, de inversión empresarial, cae dentro de la cláusula de "tax sparing" contenida en los Convenios co-

- Dinamarca, Finlandia, Japón y Noruega, porque el precepto respectivo se refiere genéricamente a tales bonificaciones.
- Canadá, porque existe una cláusula cautelar de futuro;
- Alemania, Bélgica, Francia. Países Bajos, Reino Unido y Suiza, porque tal bonificación coincide prácticamente con el texto del artº 31, ap. 1 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital y supone la continuación del incentivo establecido en el Decreto Ley de 1961; y
- Suecia, porque expresamente se reconoce en un Acuerdo especial de 14 de septiembre de 1979.

5. La dificultad para admitir la vigencia de la bonificación contenida en el ap. Dos, letra c) del artº 25 de la Ley 61/77 en los Convenios con Alemania, Bélgica, Países Bajos y **Su**iza debe superarse porque la intervención de un intermediario financiero no debe obstaculizar su reconocimiento, a pesar de que estos Tratados se refieren al Decreto-Ley de 1961, y no al Texto Refundido de 1967.

6. DISPOSICIONES ESPECIALES.

ARTICULO 24
=====

NO DISCRIMINACION

1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. No obstante, lo dispuesto en el artículo 1, la presente disposición se aplica también a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos.

2. El término "nacionales" significa:

- a) todas las personas físicas que poseen la nacionalidad de un Estado Contratante; y
- b) todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante.

3. Los apátridas residentes de un Estado Contratante no serán sometidos en uno u otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado respectivo que se encuentren en las mismas condiciones.

4. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a los residentes del otro Estado Contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

5. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 3, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 4 del artículo 12, los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que se hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

6. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante no está sometidas en el primer Estado a ningún Impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.

7. No obstante, las disposiciones del artículo 2, lo dispuesto en el presente artículo a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación (a)(*).

(a) Este artículo coincide en gran parte con el artº 24 del Modelo de 1963. Las principales diferencias existentes entre ambos se debe a las innovaciones introducidas por el Modelo de 1977. El primer apartado del artículo confirma la aplicación del mismo a los nacionales, no residentes de ninguno de los dos Estados. El apartado 3, relativo a los apátridos, exige, sin embargo que éstos residan en cualquiera de los Estados. El apartado 5, es completamente nuevo.

(*). Sobre la discriminación internacional vid. Martínez-Genique A.: "Discriminaciones fiscales internacionales", en la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid 1973, págs. 642 a 663.

1. El artº 24 del Modelo de 1977 expresa una filosofía propia , ajena a la temática de la doble imposición internacional. En tal sentido el Modelo puede calificarse de asistemático, ya que integra en un texto con una finalidad precisa, principios de contenido y aplicación más general. El análisis del precepto corrobora lo apuntado. No sólo se amplía el ámbito objetivo de los impuestos afectados por el principio de no discriminación, sino que se alude a aspectos que, aun relacionados con los impuestos, no implican un gravamen tributario. Subjetivamente, se da entrada a un tipo de personas - los apátridas - que normalmente no pueden beneficiarse de la aplicación de normas convencionales con contenido tributario. Razones de equidad internacional podrían haber justificado la inserción de estas personas.

La "no discriminación" a que se refiere el artº 24 no supone el gravámen idéntico de residentes y no residentes. Implica la obtención de un resultado; es decir que no existan normas fiscales específicas que agraven la tributación del nacional del otro Estado Contratante (resida o no en este Estado) frente a los residentes del Estado que adopta tales medidas. Pero en la filosofía de la "no discriminación" cabe que el gravamen sea diferente para residentes y no residentes. El principio, común a las diversas ramas del Derecho Internacional, se basa en el principio de igualdad de las personas ante la Ley. Es sintomático que la redacción legal se formule de modo negativo e imperativo: los nacionales, apátridas, establecimientos permanentes y empresas asociadas "no serán sometidos en un Estado Contratante" a ningún impuesto u obligación menos favorables o más gravosos. La idea de conseguir tal resultado es idea matriz y básica de este artículo del Modelo. También podría darse el caso que por consideraciones particulares o para adaptarse a una norma del Convenio (régimen de contabilidad separada del establecimiento permanente), se concedan ventajas a los extranjeros, no aplicables a los nacionales.

El principio de no discriminación , admitido en los Convenios suscritos en el siglo XIX pretende reforzar la protección diplomática de los nacionales de un país. Es un principio de extensión general y admisión indiscutible.

No conculca el principio, el que personas con diferente capacidad económica y, consiguientemente, tributaria reciben un trato fiscal diferente. La no aceptación de este principio sí que constituye una auténtica discriminación fiscal. La Constitución española de 1978, recoge ambos principios. El artº 31 establece un régimen general de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada cual, y en base a un sistema tributario justo. El principio de no discriminación si bien referido a los nacionales españoles, se contiene en el art 14 que declara el principio de igualdad de los españoles ante la Ley sin que puedan prevalecer discriminaciones por circunstancias personales, entre las que podría considerarse también la nacionalidad. Por otro lado la incorporación progresiva de España a los Foros internacionales, y la firma de múltiples Tratados supone una afirmación de los principios reconocidos en el Derecho Internacional, entre los cuales brilla con luz propia el de la no discriminación. España, como país receptor de personas y capitales, tiene suficientes razones para la aceptación y puesta en práctica de aquél; pero su faceta emigratoria también demanda la observación de tales conductas por parte de los otros países, huéspedes del nacional español emigrante.

2. El artº 24 del Modelo de la O.C.D.E. integra dos ámbitos perfectamente definidos: el subjetivo y el objetivo. El primero alude a las personas a las que se entiende aplicable el principio internacional de la no discriminación. Se incluyen a los nacionales de uno u otro Estado, los apátridas residentes de un Esta-

do Contratante, los establecimientos permanentes que una Empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado y las empresas de un Estado cuyo capital esté total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente por uno o varios residentes del otro Estado. Objetivamente, el principio abarca todos los impuestos estén o no comprendidos en el ámbito del Convenio, es decir otros impuestos que los que gravan la renta y/o el patrimonio de personas y cualquiera que sean su naturaleza y denominación; también se incluyen las obligaciones relativas a tales impuestos, independientemente del contenido obligatorio de aquéllas. Normas complementarias son las referentes a la determinación de los beneficios sujetos a gravamen y al patrimonio imponible de una empresa de uno de los Estados Contratantes.

3. Los apartados 1,3,4 y 6 del artº 24 dan las pautas a seguir en relación con el ámbito subjetivo. El apartado 2 explica lo que significa el término "nacionales".

3.1. Los apartados 1 y 2 se refieren a los nacionales de un Estado Contratante. El principio básico es que tales personas no pueden estar sometidas a un trato fiscal discriminatorio. La redacción legal es imperativa "no serán sometidos en el otro Estado a impuestos u obligaciones no exaccionados o más gravosos Contratante que los nacionales de este otro Estado. El hecho de que se especifique que son los nacionales de un Estado Contratante excluye a aquellos que ostentando una determinada nacionalidad ésta no sea la de uno de aquellos Estados. Sin embargo, no se precisa que los nacionales de uno de tales Estados deban residir en uno u otro territorio para beneficiarse del principio. La segunda proposición del apartado 1 consagra lo dicho, al establecer que : " no obstante lo dispuesto en el artº 1 (1) La presente disposición se aplica tam-

(1) "El Convenio se aplica a los residentes de uno o de ambos Estados Contratantes " (artº 1).

bién a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes aunque no sean residentes de ninguno de ellos". La residencia de tales personas en un tercer Estado (no parte en el Convenio suscrito por los otros dos) no obstaculiza la aplicación del principio considerado. La situación de los nacionales residentes no plantea, por otro lado, problema alguno, pues ésta constituye la situación más clara e indubitada.

La nacionalidad de un Estado pueden ostentarla las personas físicas y las jurídicas. Según el apartado 2 son nacionales de un Estado las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado Contratante; y todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado Contratante. Diversas observaciones pueden formularse al respecto. La nacionalidad de las personas físicas se vincula al sistema por el cual se obtenga ésta en un determinado Estado (1). Lo que no especifica el artículo, aunque no plantea problema, es si tal nacionalidad debe ser de origen, o adquirida por cualquiera de los medios que la legislación de los Estados tienen establecido para ello. La referencia del ar-

(1) En España, el artº 17 del Código Civil, considera como españoles: "1º) los hijos de padre español; 2º) los hijos de madre española, aunque el padre sea extranjero, cuando no sigan la nacionalidad del padre, 3º) los nacidos en España de padres extranjeros, si éstos hubieran nacido en España y en ella estuvieran domiciliados al tiempo del nacimiento; exceptuándose los hijos de extranjeros inscritos al servicio diplomático; 4º) los nacidos en España de padres desconocidos; sin perjuicio de que conocida la verdadera filiación ésta surta los efectos que proceda. Junto a esta nacionalidad de origen, el Código Civil regula la adquisición de la nacionalidad española en virtud del derecho de opción (artº 18), o mediante la obtención de carta de naturaleza (artº 19). El artº 20, se refiere al tiempo de residencia en España que da derecho a solicitar la nacionalidad española; y el artº 21 se refiere a la adquisición de la nacionalidad por matrimonio.

(2) La figura de la sociedad de personas, de difícil encuadre en los ordenamientos jurídicos latinos, equivale al "partnership" del derecho sajón. El Modelo, indirectamente, la priva de personalidad jurídica distinta de la de los asociados; pues la definición la sitúa al lado y como categoría distinta de las personas jurídicas.

título, es lo suficientemente amplia como para entender comprendidas cualquiera de las modalidades que otorga la nacionalidad.

En relación con las personas jurídicas, el Modelo n es congruente con la definición de "persona" o "sociedad" contemplada en el artº 3, ap. 1) letras a) y b) del propio Modelo. En éste se limita el término "persona" a las sociedades y agrupaciones de personas. En el artº 24, apartado 2, letra b), "persona jurídica" es término genérico que se asimila a sociedades de capitales (anónima, comanditarias y comanditarias por acciones), pues las sociedades de personas (nuestras sociedades colectivas de responsabilidad limitada⁽¹⁾) se configuran como categoría distinta de las personas jurídicas. Por otro lado las asociaciones, auténticas personas jurídicas, constituyen asimismo, rúbrica distinta y separada. Desde el punto de vista de la legislación española, personas jurídicas son las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la Ley, y las asociaciones de interés particular a las que se reconozca personalidad independiente de la de cada uno de los asociados (2). La nacionalidad de personas jurídicas de carácter civil no depende, en el caso español de su constitución (otorgamiento de escritura pública e inscripción en el Registro) sino de que estén domiciliados en España (3). A su vez el domicilio de

(1) La figura de la sociedad de personas, de difícil encuadre en los ordenamientos jurídicos latinos, equivale al "partnership" del derecho sajón. El Modelo, indirectamente, las priva de personalidad jurídica distinta de la de los asociados; pues la definición las sitúa al lado y como categoría distinta de las personas jurídicas.

(2) cfr. artº 35 del Código Civil.

(3)-El artº 28 del Código Civil dispone "las corporaciones, fundaciones y asociaciones reconocidas por la Ley y domiciliadas en España, gozarán de la nacionalidad española siempre que tengan el concepto de personas jurídicas con arreglo a las disposiciones del presente Código. Las asociaciones domiciliadas en el extranjero tendrán en España la consideración y los derechos que determinen los tratados o leyes especiales".

las personas Jurídicas en defecto de lo dispuesto en la ley que la cree o reconozca o en sus reglas fundacionales está donde radique su representación o ejerza las principales funciones de su instituto (1). El Código de Comercio, por el contrario, en cuanto a las entidades mercantiles, vincula la nacionalidad a su constitución (2). Sin embargo la vigencia de las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada han restringido tal criterio exigiendo que tales Sociedades tengan su domicilio en España. Las negociaciones bilaterales serán las que propiamente determinen el criterio a seguir en cuanto a la atribución de la nacionalidad a las personas jurídicas.

La aplicación del principio de no discriminación exige que tanto las personas físicas como las jurídicas o entes asimilados, nacionales de un Estado, "se encuentren en las mismas condiciones" que los nacionales del otro Estado con los que se efectúa el análisis comparativo de los impuestos o gravámenes exaccionados. Las condiciones deben ser "las mismas", no similares. Esta exigencia puede tener su justificación en la necesidad de tratar del mismo modo situaciones idénticas, y en la cuestionada aplicación de la analogía en el ámbito del Derecho Fiscal. El hecho de que los nacionales de ambos Estados tengan que estar en las mismas condiciones conlleva el que el Estado de la residencia pueda establecer regímenes de excepción (sobre todo en relación con la situación familiar) no aplicables a nacionales no residentes y a los nacionales del otr

-El artº 5 de la Ley de Sociedades Anónimas exige que la Sociedad de nacionalidad española tengan su domicilio en territorio español; y el artº 4 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada impone igual exigencia a las de tal carácter.

(1) cfr. artº 41 del Código Civil.

(2) cfr. artº 15 del Código de Comercio.

Estado. Pero también es posible que tales regímenes se declaren aplicables de forma más amplia. Un caso concreto es la Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1968, que regula la aplicación en España de las reducciones por cargas familiares, previa justificación de situación familiar (1).

3.2. El apartado 3 se refiere a los apátridas. Estos, etimológicamente, son las personas carentes de patria. El Convenio de Nueva York de 28 de septiembre de 1954 (?) para mejorar su situación los ha definido ^{como} ~~los~~ personas que ningún Estado considera como súbditos según sus leyes". A efectos fiscales, el Modelo, y sin perjuicio de las negociaciones bilaterales al respecto, los equipara a los nacionales del Estado en que residan. Por ello no pueden ser sometidos a impuestos u obligaciones, que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que puedan estar sometidos tales nacionales. Sin embargo, conviene precisar que: 1º) Tales apátridas deben ser residentes permanentes de uno u otro de los Estados Contratantes; su residencia fiscal se determina con arreglo a las normas generales aplicables a cualquier persona. La característica de la residencia fiscal como circunstancia fáctica se adecua perfectamente con la permanencia en un territorio, abstracción hecha del dato de la nacionalidad, se

(1) B.O.E. de 27 de diciembre de 1968. La Orden Ministerial, en su ap. 1 ^{del} amplía los medios justificativos de tal situación incluyendo además "título de familia numerosa", la certificación legalizada expedida por la representación diplomática o consular de su país, acreditada en España, vid. infra. Sección 2ª del Cap. III.

(2) España no se ha adherido a este Convenio; pero sí al Estatuto de Refugiado Político de 28 de julio de 1951; el depósito del Instrumento de adhesión se efectuó el 14 de agosto de 1978; y la entrada en vigor, para España, el 12 de diciembre de 1978.

La única referencia legal a los apátridas se contiene en el artº 13 ap. 4 de la Constitución de 1978, en relación con el derecho de asilo.

posea o no alguna; y 2º) que la aplicación del principio conlleva también en este caso, que el apátrida se encuentre en las mismas condiciones jurídicas o fácticas que las que tipifican la situación de los nacionales. Comentado ya este requisito nada queda que añadir.

Las negociaciones entre los Estados Contratantes pueden eludir el tema suprimiendo el correspondiente apartado; también extender el ámbito de su aplicación, considerando incluidas a tales personas residan o no en uno de tales Estados. Esto último conlleva un trato más favorable, y en cierta forma discriminatorio pero a su favor, que el otorgado a los nacionales de cualquiera de los Estados Contratantes. El hecho de que el principio tienda a la obtención de un resultado (evitar una imposición más gravosa) puede dar lugar a tales anacronismos. Sin embargo, es dudoso que los Estados Contratantes acuerden una cláusula de tal factura. Lo normal será que los Estados signatarios exijan el requisito de la residencia y que incluso restrinjan la aplicación del principio a su ámbito exclusivo. El Modelo tal como está redactado faculta para que el apátrida se beneficie de un trato igualitario en ambos Estados signatarios (en el que reside y en el otro) y en terceros Estados, por aplicación de los posibles Convenios de doble imposición que el Estado de su residencia haya concluido con tales terceros Estados.

3.3. El apartado 4 se refiere a los establecimientos permanentes. Su primera declaración es amplia, pues comprende las diversas modalidades de establecimiento según la definición de éste contenida en el artº 5 del Modelo. Tal establecimiento se equipara a las empresas del Estado en que radique; se le considera empresa distinta y separada de la que constituye una sucursal. La segunda proposición del apartado es de difícil comprensión; vincula la concesión de determinadas deducciones, desgravaciones y reducciones de tipo personal al establecimiento permanente, resultando que éste ni tiene

la consideración de persona ni es considerado residente del Estado en que opera.

Analizemos someramente las afirmaciones efectuadas. La declaración inicial de que "los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado Contratante" conlleva que la aplicación del principio de no discriminación no se basa en el dato jurídico de la nacionalidad, sino en el hecho económico de que una empresa de un Estado tenga una sucursal en el otro Estado a través de la cual opera en éste. El establecimiento permanente debe entenderse en un sentido amplio, comprensivo de los lugares de negocio mediante los cuales una empresa realiza toda o parte de su actividad (1), y de las bases fijas utilizadas habitualmente por los profesionales para la prestación de trabajos independientes (2). Hoy día muchas profesiones (ingeniería, arquitectura, medicina, abogacía, etc) constituyen actividades empresariales con instalaciones permanentes en los países en los que, por la movilidad internacional de tales profesiones, se realizan tales actividades. El empresario titular del establecimiento o base puede ser una persona física o jurídica. Pero la tributación, y por tanto, la aplicación del principio, se refiere a la sucursal y no a la persona o entidad titular, aunque éstos indirectamente, se beneficiarán de ello por ser los destinatarios de los resultados de la actividad así ejercida.

La técnica del artículo 24 para la aplicación del principio de no discriminación es la misma que la utilizada en el caso de las nacionales y apátridas, es decir la forma imperativa y negativa. La obtención de un resultado es la idea matriz que presi-

(1) cfr. artº 5, ap. 1.

(2) cfr. artº 14.

de el precepto. Sin embargo, el ámbito objetivo parece variar, pues en este caso no se alude a impuestos u obligaciones, sino sólo a imposición. La utilización de tal técnica implica que puedan concederse ventajas o facilidades a los no residentes con establecimiento permanente o base fija en el otro Estado; por ejemplo y en cuanto a tales establecimientos, la aplicación de un régimen de contabilidad separada.

La exigencia de que el establecimiento realice las mismas actividades que las empresas situadas en el Estado que exige el impuesto, obedece a la necesidad de dar un tratamiento uniforme a idénticas situaciones. La identidad debe serlo de carácter objetivo, es decir de los presupuestos fácticos y/o jurídicos determinantes del hecho imponible. El sometimiento a gravamen del establecimiento en las mismas condiciones que las empresas del Estado respectivo, implica no el otorgarle personalidad jurídica (por principio carece de ella) sino considerarle empresa distinta y separada de la empresa de la que es sucursal.

La segunda proposición del apartado se refiere a las personas físicas residentes de un Estado Contratante con establecimiento permanente o base fija en el otro Estado. Habida cuenta de la realidad económica actual, el supuesto se limita a los profesionales, pues es difícil (aun cuando cabe, desde luego, la posibilidad) que otros individuales lancen por sí solos a la aventura de la inversión internacional. Esta suele reducirse a las sociedades, dados el coste y complejidad de aquélla. Al analizar el ámbito objetivo del precepto volveremos sobre el tema.

3.4. El apartado 6 no contiene ninguna novedad en cuanto al planteamiento general del supuesto, a las exigencias que

conlleve, ni en cuanto a la técnica legislativa utilizada. "Mutatis mutandis" son extensivas las consideraciones ya formuladas. Asimismo, la discriminación a que alude se refiere a las empresas operantes en un Estado, y no a las personas poseedoras de los títulos representativos de su capital. Fin del precepto es establecer un trato equivalente para los capitales, nacionales o extranjeros.

Sin embargo, hay unas matizaciones a efectuar. La primera, alude al ámbito subjetivo del precepto. La segunda, a su delimitación a las empresas por acciones. El precepto se refiere a las empresas de un Estado Contratante cuyo capital se detente o controle directa o indirectamente, total o parcialmente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante. El supuesto constituye uno de los casos de empresas asociadas comentado con anterioridad (1). No obstante, la redacción en el caso presente es más precisa porque se refiere a un caso concreto de asociación empresarial derivado de la detención o control de un capital. Los supuestos contemplados son diversos. El caso más claro es la detentación (implica el control) total y directa del capital de una empresa; otras alternativas son, las de tenencia directa pero parcial; e indirecta, parcial o total. Tal tenencia, en cualquier caso, corresponde a uno o varios residentes del otro Estado, los cuales normalmente serán entidades jurídicas y no personas físicas, aunque este último supuesto tampoco puede excluirse. La detentación directa alude a la posesión material y a la titularidad jurídica de los elementos representativos del capital de la empresa, sin personas interpuestas. La indirecta, a la participación o inversión en otra empresa distinta la cual sirve de enlace entre el primer inversor y la empresa finalmente controlada. El control puede ser total o parcial, según la cuantía de la inversión efectuada y lo que ésta representa en el total del capital detentado

(1) Véase artículo 9.

Los inversores pueden ser uno o varios. El apartado 6 comprende la diversidad de supuestos que, en la práctica, pueden darse. En todo caso la idea de las sociedades "holding" está presente.

Una última matización, como el precepto se refiere al control de un capital, ha de convenirse que la idea subyacente es la de empresas constituidas como entidades jurídicas y cuyo capital esté dividido en acciones o participaciones. Las sociedades de responsabilidad limitada y las empresas individuales, por la misma mecánica de la norma, quedan excluidas de su ámbito. La norma se refiere a empresas con personalidad jurídica y fundamentalmente a entidades; los establecimientos permanentes y la inversión individual tienen su encaje en otros apartados.

4. El ámbito objetivo del artº 24 puede considerarse desde dos puntos de vista : a) analizando el contenido del principio de no discriminación de acuerdo con la extensión que al mismo se le da en el precepto; y b) considerando los impuestos comprendidos en la enunciación legal. La primera perspectiva implica el análisis en función de las personas o entes beneficiarios del principio; la segunda, la determinación objetiva de los Impuestos comprendidos en el principio de no discriminación.

4.1. Los apartados 1, 3 y 6 del artº 24 son los que contienen una formulación más o menos homogénea del significado y extensión del principio. Los nacionales, los apátridas residentes y las Empresas de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales o las empresas similares de este otro Estado.

que se encuentren en las mismas condiciones. La enunciación legal hace referencia a los impuestos y a las obligaciones relativas a los mismos. El término "impuestos" debe entenderse en un sentido amplio comprensivo de las diversas modalidades de tributos. El Modelo al aludir a "taxation" o "imposition" (1) no se refiere a las figuras jurídicas que, en el ámbito de la legislación fiscal española se denominan Impuestos en sentido estricto, sino a cualquier gravamen que suponga el ejercicio de una potestad soberana por parte de uno de los Estados Contratantes. En tal sentido habrán de comprenderse no sólo los impuestos, sino también las contribuciones especiales, las tasas e incluso las exacciones parafiscales (2). Tampoco podrá hacerse distinción entre los tributos de naturaleza estatal o local.

La no discriminación afecta igualmente a las "obligaciones relativas a los impuestos". Tales obligaciones, son las que recaen sobre el contribuyente y que de algún modo se vinculan a los tributos, por determinar el nacimiento de responsabilidades tributarias independientes de las del sujeto pasivo (p. ej. declaración de responsabilidad subsidiaria), o, exigiendo prestaciones o conductas más gravosas relacionadas con el procedimiento de gestión de aquéllos; p. ej. en relación con la colaboración en la gestión tributaria, en los diversos trámites que integran el procedimiento de gestión tributaria (iniciación, comprobación, investigación y prueba) o en los regímenes de liquidación y recaudación tributarias. Todo lo que suponga una alteración más gravosa de las obligaciones substantivas o procedimentales debe entenderse como un caso de discriminación; por ello el Modelo recoge ambos aspect

(1) Las versiones originales del Modelo son en inglés y francés. La traducción española optó por el término "impuesto" aun considerando el sentido limitado del término.

(2) cfr. artº 26 de la Ley General Tributaria.

Requisito "sine qua non" para la aplicación del principio es que exista identidad de condiciones entre los términos sometidos a comparación. Los apartados 1 y 3 son precisos. Sin embargo, el apartado 6, referente a las empresas de un Estado Contratante, no atiende al dato objetivo de la identidad de condiciones entre los sujetos gravados, sino que alude al dato subjetivo de que las empresas sean "similares". Considero que de esta exigencia se derivan graves problemas interpretativos porque pueden existir empresas similares que no estén en idénticas condiciones para ser gravados de la misma forma. Lo que determina la discriminación es el tratamiento dispar y más gravoso de situaciones idénticas; una empresa puede ser similar a otra, incluso idéntica, pero ello no conlleva, en absoluto, un tratamiento jurídico unitario. El espíritu del precepto, no obstante, parece estar claro.

4.2. El apartado 4, relativo al establecimiento permanente, contiene variantes dignas de mención. No alude a impuestos u obligaciones relativas a éstos, sino genéricamente a "imposición". Por otra parte integra una proposición (la segunda) que más hace referencia a personas físicas - nacionales o, en su caso, apátridas residentes - que a establecimientos. El empleo de la palabra "imposición" debe entenderse como equivalente a impuestos y a tributos; éste es, por otro lado, el significado del precepto tal como figura en los textos inglés y francés del Modelo de la OCDE de 1977. En este apartado el principio de no discriminación no incluye las obligaciones relativas al gravamen. De esta exclusión puede deducirse que la discriminación no opera en el caso de que el establecimiento sea sometido a obligaciones conexas con los tributos, que supongan una mayor carga para él. Sea o no éste el sentido del precepto, la duda se suscita, pues en los demás casos (nacionales, apátridas y empresas) la redacción es distinta.

La determinación del contenido del principio de igualdad de trato es difícil en el caso del establecimiento, pues éste no es una empresa con entidad jurídica propia, sino la proyección económica de una empresa situada en otro Estado. Los Comentaristas de la OCDE, de modo ejemplificativo, examinan los diversos aspectos y consecuencias de aquel principio, en relación con : 1º) la fijación de la base del impuesto (deducción o no de cargas de explotación y de gastos generales de la sede; amortizaciones y provisiones; traslados de déficits de explotación de unos ejercicios a otros; gravamen de plusvalías derivadas de la cesión de elementos del activo; incentivos fiscales, etc); 2º) el gravamen de los dividendos de las participaciones que integran su activo (aplicación o no del régimen de filiales y sociedades matrices, regla de "non bis in idem", etc); 3º) la estructura y tipo del impuesto (tipos progresivos, mínimos, diferenciados o dobles tipos, etc); 4º) la retención en la fuente sobre dividendos, intereses y cánones percibidos por un establecimiento permanente (integración en los beneficios imponibles de tales establecimientos y no limitación del tipo de gravamen, es decir aplicación de tipos íntegros); y 5º) la imputación de impuestos extranjeros (aplicación o no a los establecimientos de los Convenios concluidos con terceros Estados, importe a imputar, e imputaciones posibles.)

La segunda proposición del apartado 4, de difícil interpretación y encaje, pretende evitar que los residentes de un Estado con establecimiento permanente en el otro Estado (profesionales que ejerzan una actividad en este Estado por medio de una base fija?) obtengan ventajas supletorias derivadas de su situación personal, si a ésta se vinculan deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares en el Estado del que es residente y en el Estado en el que opera por medio de tal establecimiento. La consideración de éste como un ente sin personalidad, mera proyección

económica de una personalidad jurídica individual (de la persona que lo ha establecido) operante en el otro Estado, puede conducir a tales resultados. Las negociaciones bilaterales deben servir de contrapeso a tales posibles excesos.

4.3. El apartado 5 también integra el que he considerado "ámbito objetivo" del precepto. Se contemplan dos casos: a) la determinación de los beneficios Imponibles de una empresa de un Estado Contratante que ha abonado intereses, cánones u otros gastos a un residente del otro Estado; y b) la concreción del patrimonio imponible de una empresa que ha abonado sus deudas a un residente del otro Estado.

El supuesto debe vincularse, con el apartado 6, y, en su caso, con el apartado 5. Serán los casos de empresas o establecimientos permanentes donde resultan más apropiadas las normas integradas en el apartado 5. Este, más que un supuesto con entidad autónoma, constituye una manifestación complementaria de lo que conlleva la aplicación del principio de no discriminación a las empresas con vinculaciones en varios Estados.

El trato igualatorio implica, según el precepto, la deducción de los gastos pagados o las deudas abonadas por una empresa de un Estado a un residente del otro cuando se determine el beneficio o patrimonio imponibles de aquélla. Tal deducción debe operar en la misma forma que si los pagos o abonos se hubieran efectuado entre empresas residentes de un mismo Estado. La aplicación del principio quiebra ante la exigencia de relaciones especiales entre deudor y beneficiario efectivo, que adulteren las condiciones normales (p. ej. cuantía) que hubieran sido pactadas en ausencia de tales vínculos. Esta excepción tiene especial relevancia en el caso de empresas asociadas, intereses y cánones (1).

(1) En el Comentario del artº 9 ap. 1; del artº 11, ap. 6; y del artº 12, ap. 4, se consideraron detenidamente estos temas.

4.4. El apartado 7 constituye la segunda perspectiva del ámbito objetivo del artº 24. Alude a la determinación de los impuestos comprendidos en la aplicación del principio de no discriminación. El artº 2 del Modelo tipifica aquel ámbito en relación con los Convenios de doble imposición. Normalmente, y salvo que en la negociación otra cosa se disponga, el Convenio integra los impuestos sobre la renta y el patrimonio. La inclusión de éste suele acordarse aunque muchos países todavía no lo tienen establecido. Los impuestos comprendidos lo son con independencia del ente que los exija : Estado, subdivisión política o entidad local. También cabe negociación bilateral en contrario.

La aplicación ~~extensión~~ del principio de no discriminación supone una alteración de lo dispuesto en el artº 2. En éste los impuestos comprendidos son los denominados directos (sobre la renta y el patrimonio); los impuestos indirectos, especiales etc, por su naturaleza, se excluyen del Convenio. La temática y estructura del Tratado giran en torno a los tributos directos. La inclusión de un artículo que consagra el principio de no discriminación, supone ya una primera divergencia, porque su filosofía y contenido supera el marco de un Tratado de doble imposición; pero, a su vez, el principio impone una segunda variante, pues se declara aplicable a tributos a los que se refiere el Convenio. La declaración tajante del apartado 7 así lo confirma.

5. Los Convenios españoles de doble imposición de carácter general son los únicos que contienen normas referentes a la no discriminación. Los Convenios, sin perjuicio de las lógicas divergencias, mantienen un nivel aceptable de homogeneidad.

5.1. El aspecto subjetivo del principio (personas o entes beneficiados) se trata de diversa forma. Todos los Convenios contienen una referencia explícita a los "nacionales" de los Estados Con-

tratantes; los nacionales de ambos Estados que se encuentren en las mismas condiciones son sometidos a un trato igual en el otro Estado. La norma ampara a los nacionales sean o no residentes. Diversos Convenios recogen expresamente esta alternativa; son los Tratados con Dinamarca, Italia, Japón, Países Bajos, Rumanía, Suecia y Polonia. En los restantes sólo se alude a los nacionales pero el espíritu del precepto cubre ambas posibilidades. Los nacionales son definidos en el texto del artículo, o en el precepto referente a las "definiciones generales"; éste es el caso de los Tratados con Canadá (artº III,1,h), Checoslovaquia (artº 3,1,g), Italia (artº 3.1.h), Japón (artº 3,1,h), Rumanía (artº III, 1,h), Reino Unido (artº 3,1,c), Suecia (artº III,1,i), Marruecos (artº 3,1,f) y Polonia (artº 3.1.f). La definición no es armónica, e incluso en algunos Convenios (Alemania, Reino Unido y Rumanía) se diferencian los regímenes de cada uno de los países. El término "nacionales" referido a las personas físicas, alude a los que ostenten la nacionalidad de uno de los dos Estados Contratantes. El Convenio con Alemania, en lo referente a España vincula la nacionalidad a lo establecido en nuestro Código Civil (1). El del Reino Unido, dada la especialidad del universo político británico, atribuye esta nacionalidad a los "ciudadanos del Reino Unido y de las Colonias que deriven su 'status' como tal de su conexión con el Reino Unido"; nacionales de España son todas las personas físicas que posean tal nacionalidad. El de Rumanía distingue entre ciudadanos rumanos y nacionales españoles. En todos los demás casos, se entiende que la nacionalidad de las personas físicas se deriva de la aplicación de las leyes domésticas relativas a la materia. Todos los Convenios hablan de personas físicas, menos el de Noruega que utiliza el término de "personas naturales". Esta diferencia es irrelevante.

(1) Actualmente se regula tal materia en los artºs 17 a 28 de dicho texto legal.

Las personas jurídicas también ofrecen rasgos diferenciales en su definición. La casi totalidad de los Convenios sigue el esquema del Modelo empleándose la trilogía terminológica de "personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones". Son una excepción, el Convenio con Japón que incluye las "Sociedades y otras asociaciones (con o sin personalidad jurídica)"; el de Portugal, que habla de "personas jurídicas y asociaciones"; y el de Suecia que se refiere a "personas jurídicas, sociedades comerciales y asociaciones". Tales desviaciones pecan, unas, por defecto y otras por exceso. Las personas jurídicas no se limitan a las sociedades y asociaciones (caso de Japón); por otro lado, las personas jurídicas abarcan, desde el punto de vista español, todo tipo de sociedades civiles o mercantiles (Convenio con Suecia), y a las asociaciones (Convenio con Portugal). Dado el carácter restrictivo de la interpretación fiscal habrá que dar a los términos el sentido limitado que les corresponda en cada caso. La nacionalidad de las entidades se obtiene, por su constitución (otorgamiento de escritura pública e inscripción en un Registro) con arreglo a la Ley vigente en el Estado respectivo. Sin embargo, los Convenios con Alemania, Austria, Japón, Reino Unido y Suecia utilizan una fórmula más amplia pues vinculan la condición de nacional a lo que derive de las leyes en vigor en un Estado Contratante. Esto implica que la constitución puede no ser la determinante de la nacionalidad, sino cualquier otro criterio jurídico: v.gr. el domicilio.

5.2. Los demás supuestos que integran el aspecto subjetivo del principio de no discriminación: apátridas, establecido permanente y empresas asociadas, se tratan en los Convenios de forma muy similar. El caso más problemático lo constituyen los "apátridas" pues sólo los Tratados con Alemania, Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Noruega, Reino Unido y Suecia recogen la rúbrica;

sin embargo, no se definen en ningún caso. Los demás Convenios omiten, en absoluto, la referencia. En los casos en que el concepto se integra en el artículo, unas veces se exige la residencia en uno de los Estados Contratantes (Checoslovaquia, Reino Unido, Suecia), y otras no (Alemania, Bélgica, Francia y Noruega). Tal diversidad de criterios coincide con la mayor o menor modernidad de los Tratados, pues en los últimos suscritos se ha considerado oportuno limitar el criterio tan amplio, y a veces abusivo, que suponía el no exigir condicionamiento alguno a la aplicación del principio a tales personas.

Respecto del "establecimiento permanente" y "empresas asociadas" todos los Convenios coinciden en la inclusión de tales conceptos, aunque, como veremos, el tratamiento jurídico y el contenido del principio varía en algunos casos.

5.3. Su aplicación ofrece algunas particularidades. La formulación más genérica y amplia, tal como se contiene en los apartados 1.3.4. y 6 del Modelo, (no aplicación de impuestos u obligaciones discriminatorias a nacionales, apátridas, establecimiento permanentes y empresas vinculadas) se recoge en todos los Convenios españoles. Evidentemente, la inclusión de los "apátridas" en los Convenios de Alemania, Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Noruega, Reino Unido y Suecia determina que sólo en estos textos se les aplica que el principio.

Los "nacionales" obtienen en todos los Convenios un tratamiento muy similar. Pero es en los de Alemania, Francia, Suiza y Marruecos donde se contiene la formulación más generosa del principio, pues a los nacionales de un Estado Contratante sometidos a imposición en el otro Estado, se les concederán las mismas exenciones, desgravaciones, y reducciones de impuestos que se concedan, en consideración al estado civil o cargas familiares (Alemania), o sólo

lo en consideración a cargas familiares (Francia, Suiza y Marruecos), a los nacionales del otro Estado Contratante. En algún caso no sólo no se recoge tal posibilidad, sino que explícitamente se rechaza; el ap. 6 del artº 24 del Convenio con Noruega excluye a los españoles de las exenciones fiscales excepcionales concedida a los nacionales noruegos y a los hijos de padres noruegos.

El tratamiento del "establecimiento permanente" de una empresa de un Estado en el otro Estado Contratante es prácticamente igual en todos los casos. Los Convenios con Bélgica y Suecia ofrecen especialidades. El primero de ellos admite que los beneficios del establecimiento puedan ser sometidos a imposición globalmente en el Estado en que radique y al tipo fijado en su legislación nacional, siempre que éste no exceda del tipo máximo que pueda aplicarse a la totalidad o a una parte de los beneficios de las sociedades residentes en este Estado (párrafo tercero, del ap. 4 del artº 24). Esta disposición se vincula a la consideración del establecimiento como una empresa distinta y separada. Por otra parte los establecimientos que en Suecia pueda tener una empresa española, no se beneficiarán de las deducciones que, en el caso de distribución de dividendos efectuada por la central, puedan gozar en casos similares las sociedades suecas (Punto 5 del Protocolo Ad al artº XXV, apartado 3). Este tema se vincula con el problema del régimen especial para dividendos percibidos por razón de participaciones poseídas por establecimientos permanentes y que integran su activo.

Respecto de las "empresas vinculadas" no existe en los Convenios firmados por España ~~otra~~ especialidad al régimen general que la contenida en el Tratado con Brasil. Este no considera como discriminación la no deducción de los cánones pagados por una sociedad residente del Brasil a un residente de España, poseedor por lo menos del 50% del capital con derecho a voto de esa socie-

dad, para la determinación de la renta imponible de la citada sociedad (Punto 7 del Protocolo. Adenda al artº 24, ap. 4) Esta norma se corresponde con la no inclusión en este Convenio de un apartado equivalente al apartado 5 del Modelo, en cuya virtud tal deducción se admite. La aplicación de la deducción se circunscribe a un ámbito geográfico determinado (Iberoamérica); pero se prevé igualmente que en el caso de que la legislación brasileña permita tal posibilidad para con países no situados en dicho ámbito, la deducción será automáticamente aplicable a las sociedades residentes en Brasil que paguen cánones a un residente de España (párrafo segundo, de la Adenda citada). El Convenio con Checoslovaquia refiere la detentación o el control de una empresa por otra no al capital sino al patrimonio. En el ámbito jurídico mercantil ambos conceptos aluden a realidades distintas de contenido diferente. Una posible explicación es la incorrecta traducción de término original, ^{utilizado} en la negociación y autenticación del texto original del Convenio, pues la palabra inglesa "capital" equivale a la española "patrimonio".

5.4. La deducción de gastos (intereses, cánones, etc) y deudas para la determinación del beneficio o patrimonio imponibles se recoge en una serie de Convenios. Concretamente los suscritos con Bélgica, Checoslovaquia, Suecia y Polonia. Los firmados con Italia y Rumanía se refieren sólo a tal deducción en relación con el beneficio imponible, pero no con el patrimonio. En el caso de Italia la omisión se justifica porque el Convenio no se refiere al impuesto del patrimonio; pero en el de Rumanía la interpretación se hace más difícil, si se considera que por parte española se incluye el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. A "sensu contrario" el Convenio

con Bélgica admite ambas posibilidades (renta y patrimonio) y sin embargo, el impuesto sobre el patrimonio no se recoge de forma específica para uno u otro Estado, sino de forma general al determinar el ámbito objetivo del Convenio. Este es también el caso de otros muchos Tratados en los que, sin embargo, no existe la más mínima mención a tales deducciones (v.gr. Francia, Reino Unido).

5.5. Todos los Convenios, salvo el de Austria, incorporan la cláusula de que la no discriminación se aplica a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza o denominación. Ello supone una ampliación del principio, que opera no sólo en relación con los tributos que integran el ámbito objetivo del Convenio (normalmente los incluidos en su artº 2) sino también respecto de cualquiera que sea exaccionado en un Estado Contratante independientemente de su naturaleza (directa o indirecta), denominación, o autoridad que lo exija (Estado, subdivisiones políticas o entidades locales) El incorporar tal cláusula corrobora, por otra parte, el amplio alcance del principio, de difícil encaje en un Convenio de doble imposición. El Convenio con Alemania, haciendo uso de tal posibilidad, lo declara aplicable a las tasas exigibles por la expedición de permisos de trabajo (Canje de Cartas entre el Subsecretario del Ministerio Federal de Asuntos Exteriores de Bonn y la Embajada española en esta capital) . El de Suiza contiene la petición de las autoridades de este país a las de España para que examinen la procedencia, en base al artº 24 del Convenio, de los gravámenes a los que se supedita la concesión de permisos de trabajo a los trabajadores suizos en nuestro país (Apartado IV del Protocolo). Por el contrario, el Convenio con Polonia no ampara los derechos (licencias) que se abonen por la apertura de una empresa (Apartado V del Protocolo Ad. al artº 24); no considera afectados por el principio

los gravámenes que sobre la renta, beneficios o patrimonio recaigan sobre las empresas socialistas polacas; ni obliga a ninguno de los dos Estados a conceder a los residentes del otro, los beneficios que pudieran haberse otorgado a los de un tercer Estado (ap. 6 y 7 del artº 24). El Convenio con Rumanía contiene una indicación similar a la expuesta, pero en relación con las Unidades socialistas rumanas (ap. 5 del artº XXVI).

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o, si fuera aplicable el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado Contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo se aplica independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que planteen la interpretación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante contactos personales el intercambio de puntos de vista puede tener lugar en el seno de una Comisión compuesta

ta por representantes de las autoridades competentes de los Estados
Contratantes (a) (*)

1. El procedimiento que bajo el título de "amistoso" regula el artº 25 del Modelo, más que un conjunto unitario de normas procedimentales tendentes a la resolución de problemas específicos derivados de la puesta en práctica del instrumento jurídico bilateral que es el Convenio, constituye un complejo asistemático de prácticas y principios difícilmente encuadrables bajo una misma rúbrica a pesar de su inclusión en un único precepto. Se trata de las actuaciones llevadas a cabo por los Estados signatarios para tratar de solucionar las cuestiones relacionadas con las diversas hipótesis previstas en el mismo. Los supuestos en que puede acudir a un procedimiento de tal índole, mediante la comunicación directa entre las Autoridades competentes, se enuncian taxativamente en el artículo, pero formulándose con tal amplitud que difícilmente se suscitarán problemas cuya resolución no pueda intentarse mediante tal procedimiento. La objeción que cabe plantear es que los supuestos contemplados no integran un todo armónico, sin que, por tanto, pueda predicarse un mismo tratamiento jurídico para todos ellos. La temática que afecta a los supuestos de doble imposición no coincide, ni en el procedimiento, ni en sus bases jurídicas, con la que afecta a la labo

(a) Coincide básicamente con el artº 25 del Modelo de 1963. El Modelo de 1977 introduce las novedades de los plazos, estableciendo uno para la formulación de la petición (apartado 1), y suprimiendo el de prescripción que puede existir en el Derecho interno de los Estados Contratantes (ap. 2 final). También en el Modelo de 1977 legitima como peticionario al nacional, en el caso de aplicación del ap. 1 del artº 24 (ap. 1).

(*) -Vid. Polao Taboada.C.: "El procedimiento amistoso en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición", "en Hacienda Pública Española nº 16, 1972; págs 309 a 331.

-De la Villa José María "Posición española ante el procedimiento amistoso". Ponencia al Tema I -Procedimiento amistoso; Procedimiento y práctica - del XXXV Congreso de la International Fiscal Association (IFA). Berlin IX. 1981, en Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXVI a. Rotterdam 1981; págs 235 a 248.

de hermenéutica o de aplicación del Convenio, ni mucho menos con la que está implícita en la de cobertura de posibles lagunas fiscales. En el desarrollo de estos comentarios queda suficientemente reflejada tal afirmación.

2. El apartado 1 alude a los casos en que pueda prevalecer una imposición contraria a las disposiciones del Convenio. La OCDE considera el supuesto circunscrito a los casos en que el gravamen supone una conculcación exclusiva de las normas convencionales. Esto no implica que la medida adoptada por uno de los Estados no pueda ir, a su vez, contra la normativa interna del propio Estado (p. ej. pretendiendo gravar a una persona cuya residencia en el territorio nacional no alcanza el plazo temporal para ser considerada como residente del mismo); pero el procedimiento se ciñe a la resolución del problema en tanto que la imposición que resulta de la medida unilateral supone una desviación de lo pactado bilateralmente.

Los supuestos más normales en que procede la puesta en práctica del procedimiento se refieren a los vinculados a la doble imposición, cuya evitación es, por otra parte, la finalidad básica y esencial del Convenio. Los casos en que la doble residencia no pueda solventarse mediante la aplicación de las normas contenidas en el Tratado; las dudas que se suscitan en cuanto a la existencia de un establecimiento permanente o al sistema de determinación y atribución de sus beneficios; los ajustes necesarios entre empresas asociadas etc. constituyen ejemplos de supuestos que cabe integrar en este apartado. Pero tal enunciación no excluye aquellos otros en que la medida adoptada aboque a un resultado no querido por los contratantes: v.gr. discriminación fiscal, etc.

2.1. Diversas son las cuestiones que plantea el análisis

sis de esta modalidad del procedimiento amistoso. Una de éstas es la relativa a la determinación de su naturaleza jurídica; cuestión que, por otra parte, no puede resolverse con una formulación unitaria, ya que el procedimiento amistoso que se desarrolla entre Autoridades pertenecientes a dos Estados, conlleva filosofía y práctica totalmente distintas de las que caracterizan a la reclamación que, con carácter previo, se plantea ante las Autoridades del país de residencia o, en su caso, de nacionalidad. Considerando a aquélla como manifestación "sui generis" de un poder especial de decisión otorgado a determinados órganos administrativos representantes del Estado, las consideraciones que siguen aluden a la fase interestatal de tal procedimiento

Las teorías han sido muy variadas, las más seguidas son las que lo consideran como un caso de interpretación auténtica a la que se dota de la misma eficacia que el propio Convenio; y no faltan opiniones que le equiparan a "una variedad del arbitraje internacional por una Comisión Mixta, en virtud de la cláusula compromisaria contenida en los Convenios internacionales de doble imposición". Particularmente me inclino por considerarlo como una transacción. La resolución de los supuestos que constituyen el substrato de tal modalidad procedimental, implica, en la mayoría de los casos, una concesión recíproca por ambas partes. La naturaleza arbitral que del procedimiento se ha predicado prescinde del dato de que tal compromiso exige la presencia de un tercero como decisor de la contenida; y la atribución a la Comisión Mixta Diplomática de una personalidad distinta de los Estados interesados supone una extensión jurídica difícilmente admisible. Por otra parte en esta modalidad procedimental resalta más la transacción entre las partes signatarias del Convenio (lo cual constituye el fondo del asunto) que el sistema utilizado para llegar al acuerdo mutuo (lo cual alude al procedimiento). Evitar una imposición no ajustada al Convenio y las medidas que ello conlleva, deben privar sobre la consideración de si los que arrivan a tal resultado inter-

vienen como terceros de los Estados interesados o si siguen representando la voluntad distinta de los Estados que los legitima como tales. Considero que en la transacción que normalmente tiene lugar en la resolución del procedimiento, las Autoridades Competentes intervienen como representantes (en nombre y por cuenta ajenas) del Estado por quien actúan. Por último, la efectividad que se pretende otorgar al procedimiento amistoso coincide con la autoridad de cosa juzgada que la transacción tiene para las partes intervinientes en este contrato.

2.2. El procedimiento amistoso tal como lo regula el Modelo de 1977 aparece como supletorio de la reclamación que el interesado haya presentado ante la Autoridad del país de residencia. Por otra parte se observa que los supuestos básicos para la iniciación del procedimiento no vienen referidos directamente a éste sino a la reclamación que, como condición, "sine qua non" se formula en uno de los Estados. No obstante, al ser el procedimiento amistoso una consecuencia de aquella reclamación los requisitos exigidos en ésta podrán, en parte, extrapolarse a aquel procedimiento.

a) La reclamación que se formula en el plano nacional puede analizarse desde diversos puntos de vista:

1º) Subjetivamente. El particular debe someter el caso a la Autoridad Competente del Estado del que es residente, o, en el caso en que fuera aplicable el apartado 1 del artº 24, a la del Estado del que es nacional (1).

(1) Este es un supuesto en que la nacionalidad determina consecuencias jurídicas. Otro caso es el de doble residencia de las personas físicas (cfr. artº 4, ap. 2).

2º) Objetivamente. La persona, residente o nacional, debe considerar que "las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio". Tal consideración, eminentemente subjetiva, implica una valoración de las medidas adoptadas por los Estados Contratantes. Tal juicio viene limitado por el hecho de que las consecuencias derivadas de tales medidas conlleven una imposición contraria al Convenio. Esto puede producirse, por ejemplo, porque la atribución de la soberanía resulte alterada como consecuencia de una calificación jurídica errónea (se consideran cánones lo que son beneficios) o porque no se hayan tenido en cuenta los elementos fácticos que configuran un supuesto tributario (v.gr. los que, determinan que un trabajo independiente tribute en el país de la fuente o de la residencia). Una circunstancia que, sin embargo, supone una extensión de aquel juicio de valor, estriba en que es suficiente la estimación personal de que las medidas "pueden implicar" un perjuicio. El margen de confianza otorgado al reclamante es relativamente amplio ya que basta la presunción verosímil de que una distorsión fiscal puede producirse para legitimar la incoación del procedimiento.

3º) Formalmente. La reclamación suele formularse por escrito, y no se exigen razonamientos especiales; sin embargo, los Estados Contratantes pueden pactar lo contrario; éste es el caso de algunos Convenios españoles. La Autoridad Competente ante la cual debe presentarse la reclamación es la del Estado de la residencia o nacionalidad del reclamante. Los Convenios determinan, en concreto, las que se consideran competentes a sus efectos (1). Un requisito formal exigido "ex novo" por el Modelo de 1977 es el del plazo para la inter

(1) cfr. artº 3, ap. 1, e).

posición de la queja. El último punto del apartado 1 del artº 25 exige ("el caso deberá...") que se plantee "dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio". La determinación de este plazo deriva del principio de seguridad jurídica y pretende proteger a las Administraciones contra las reclamaciones tardías. El plazo se computa desde la primera notificación de la medida que puede conllevar una distorsión fiscal. El hecho de aludir a la "primera notificación" significa que el contribuyente debe ser plenamente consciente y estar al tanto de las medidas o decisiones administrativas adoptadas, de modo que en ningún caso pueda alegar indefensión o desconocimiento. La notificación primeramente efectuada es a partir de la que se inicia el cómputo del plazo hábil para la reclamación. Los requisitos de la notificación serán los propios de cualquiera de carácter tributario. Una cuestión a plantear es la relativa a las consecuencias jurídicas de la interposición fuera de plazo. Normalmente el trámite se declarará caducado, facultándose a la Autoridad Competente para rechazar su consideración y ulterior resolución. No obstante, si cualquiera de los Estados considera que la materia es objetiva e intrínsecamente interesante, puede iniciar el procedimiento, pero sometiéndolo a la consideración del otro Estado.

4º) Un rasgo jurídico de gran importancia y complejidad que tipifica esta reclamación, es la de su compatibilidad e "independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de los Estados Contratantes". La importancia deriva de la posible contraposición y divergencia entre las decisiones adoptadas en la resolución de esta reclamación y las que puedan tomarse en los Organismos administrativos o Tribunales ante los que penda la misma cuestión. La complejidad, corolario de lo anterior, proviene de la sucesión y/o

superposición de ámbos procedimientos. Los supuestos se reducen : a) a que el procedimiento amistoso, en su fase nacional, se interponga previamente a los recursos establecidos en el Derecho interno ; b) que se incoe con posterioridad a éstos; y c) que lo sea simultáneamente a los mismos. Su interposición previa plantea el problema de la posible caducidad de los recursos nacionales, pues los plazos establecidos en el Derecho interno son muy breves y es inimaginable pensar en la resolución del procedimiento amistoso en plazo suficiente como para poder interponer aquellos otros recursos. La incoación posterior solventa este problema; incluso, la consideración, en cierta medida, del procedimiento amistoso como instancia especial justifica esta postura (1). Pero también en este caso cabe pensar que los Estados Contratantes han podido establecer un plazo para la incoación del procedimiento amistoso y que las sucesivas instancias (administrativas y jurisdiccionales) a que puede dar lugar una reclamación en el ámbito interno, superen tal plazo. El simultanear ambas reclamaciones resuelve el problema de la caducidad de instancias, pero deja en pie, lo mismo que en los demás supuestos, la cuestión fundamental de la eficacia del acuerdo adoptado en uno de tales procedimientos (interpuesto con arreglo al Derecho interno o en base al Convenio internacional) sobre las decisiones adoptadas en el otro.

b) La fase "nacional" del procedimiento amistoso se agota en las posibles medidas que adopte la Autoridad del Estado

(1) - En algunos casos (Convenio germano-suizo) sólo puede recurrir se al procedimiento amistoso cuando se ha dictado una decisión interna en primera instancia.

- De Juan ,José L. en su Ponencia General sobre "Las relaciones internacionales en el Dº Fiscal Español". En la XX Semana de Estudio de Derecho Financiero. Madrid 1973, pág. 416, es partidario de una sucesión de procedimientos, pero da preferencia al procedimiento amistoso.

ante el que se ha planteado la cuestión. Su fase "bilateral" (interestatal) se inicia cuando tal Autoridad, previa valoración del fundamento jurídico de la cuestión, considera que por sí sola no puede llegar a una solución satisfactoria. Es entonces cuando se dirige a la Autoridad del otro Estado para, de mutuo acuerdo, tratar de resolver la cuestión. Esta formulación tan aséptica y esquemática plantea, no obstante, un cúmulo de interrogantes :

1ª) La premisa básica para la iniciación de esta fase de procedimiento es la incapacidad de una de las Autoridades (la del Estado de residencia o, en su caso, de la nacionalidad) para resolver la cuestión planteada de forma satisfactoria. Problema anejo es el determinar qué se entiende por hallar una tal solución; porque "satisfacción" es un concepto de utilización no uniforme, y, mejor aún, contrapuesto, en este caso. Aquella incapacidad puede provenir de que la Autoridad carezca del margen de maniobra necesario por venir compelida a someterse a lo que se dispone en el Derecho interno (que será el sistema normativo a aplicar y el que podría exigirle una actuación determinada distinta de la que requiere la solución de la cuestión planteada (1), o de que la reclamación se suscite a causa de las medidas adoptadas por Autoridad distinta de aquella ante la que se interpone la acción. Los límites al ejercicio de la potestad decisoria provienen, pues, de la propia legislación interna, (las facultades de disposición en esta esfera se vinculan al principio de legalidad y de separación de poderes) o de circunstancias tan justificadas como que la medida haya sido adoptada por Autoridad distinta, y, por lo tanto, el caso exceda de sus competencias y atribuciones.

(1) A pesar de haber considerado que tal Autoridad posee un poder especial de decisión derivado de la especialidad misma del procedimiento y que se manifiesta en su compatibilidad con los recursos previstos por el Derecho interno, el procedimiento amistoso conlleva unas servidumbres legales que no existen en su fase "interestatal" en donde cabe una mayor libertad de acción.

2ª) El procedimiento amistoso no requiere su resolución obligatoria. Los Estados Contratantes deben procurar llegar a un acuerdo pero no necesariamente. La obligación es sólo la de negociar pero no la de decidir. Lo que señala el precepto son los medios de que han de valerse las partes para llegar a esta hipotética solución. Se dice que se hará lo posible por resolver mediante un acuerdo amistoso, pero no se determinan los medios jurídicos para ello. Lógicamente debe existir un contraste de las respectivas legislaciones y un análisis del Convenio suscrito. La primera labor a efectuar es comprobar si la distorsión se ha producido por una aplicación incorrecta del Convenio o por una interpretación errónea de la propia normativa. En el primer caso, el procedimiento adquiere plena virtualidad puesto que la recta aplicación del Tratado es función de ambas partes; en el segundo, y aún cuando ambas Autoridades se ayuden entre sí, es a una de las partes a la que corresponde adoptar la postura más ejecutiva puesto que es la interpretación y aplicación de su legislación interna lo que se delucida.

Delimitado el problema, las Autoridades competentes deben tratar de llegar a una solución conforme para ambas y también para el reclamante. La resolución favorable a este último, normalmente, impone un sacrificio económico a uno de los Estados, pues la razón del procedimiento es la de evitar la doble imposición, y la supresión de ésta exigirá que uno o ambos Estados renuncien a parte de sus pretensiones. En la transacción en que el acuerdo consiste, la equidad puede jugar un papel importante.

Lo que ^{no} prevé el precepto es la conducta a seguir en el supuesto de que las Autoridades no lleguen a un acuerdo, ni tampoco las ulteriores vías de reclamación en favor del peticionario si éste no está conforme con el acuerdo adoptado. La creación de una in

tancia internacional superior a la cual pudiera recurrirse es problemática y no parece que sea viable, ni conveniente su instauración (1).

2.3. El llegar a una solución es la finalidad del procedimiento, considerado éste en sus fases nacional e interestatal. En el primer caso, tal solución determina adoptar las medidas internas necesarias para que la imposición se adecúe a las disposiciones del Convenio. En el segundo, la transacción ínsita en el procedimiento y el posible uso de la equidad, son los instrumentos idóneos para alcanzar un acuerdo amigable. En ambos supuestos el problema básico subyacente es el de la eficacia jurídica de tales decisiones.

a) La "fase nacional" al compatibilizar diversas reclamaciones (las previstas en el Derecho interno del Estado, y este procedimiento especial del Convenio) no coincidentes en el tiempo ni en los Organos decisorios, plantea un problema de muy difícil solución. Aún cuando el Tratado internacional se encuentre jerárquicamente por encima del Derecho interno de un Estado, y sea precisamente tal Tratado el que legaliza aquella vía procedimental especial, el otorgar prioridad y plena validez a estas resoluciones frente a las de cualquier órgano del Estado (administrativo y/o jurisdiccional) es de difícil fundamentación jurídica y aceptación práctica. Sólo cuando las relaciones entre los Derechos interno e internacion

(1) La idea de una tal instancia se reconoció en el Proyecto de Convención para evitar la doble imposición fiscal redactado por la Cámara de Comercio Internacional (Modelo de Roma de 1922), en el epígrafe titulado "Principios relativos a reclamaciones internacionales". El Congreso II de la Cámara, reunido en Roma en 1923, consideró demasiado avanzado tal proyecto; vid. Forns J.J. en La Doble Imposición Internacional. Cámara Oficial de Comercio de Madrid, 196 pág. 260.

estén plenamente delimitadas y estructuradas, y exista una general, unánime e indiscutida aceptación de la preferencia de éste sobre aquél podrá aceptarse una tal solución. Considero que las decisiones adoptadas en la que he denominado "fase nacional" constituyen un tipo de resolución administrativa "sui generis". La superposición de otras vías internas de reclamación (recurso de reposición, económico-administrativo y contencioso) no ofrece problema insalvable, puesto que la brevedad de los plazos establecidos exigirá la renuncia a estos recursos o la necesidad de simultanear ambos tipos de reclamación. En este supuesto si las decisiones coinciden (por ser ambas favorables o contrarias) no se plantea problema. Si las decisiones varían es cuando la cuestión de la primacía de una u otra de las decisiones adquiere mayor virulencia. Pero a su vez, y considerando la imposibilidad práctica de que ambas resoluciones coincidan en el tiempo (es decir que las resoluciones se adopten el mismo día), la cuestión, en cierta forma, se simplifica pues la primera decisión favorable al contribuyente determinará en buena lógica, el desistimiento de la otra instancia, sobre todo considerando la posible "reformatio in pieus" que del procedimiento amistoso puede derivarse. Sólo en el caso de que el recurso interpuesto con arreglo al Derecho interno haya sido fallado negativamente, podrá determinar una espera a que se resuelva la otra vía. La decisión favorable en esta última nos conduce a una situación realmente difícil. La doctrina cioncide ampliamente en conceder **p**revalencia a esta vía tan particular, pero a nadie escapan las dificultades prácticas de su aplicación concreta. El problema sólo queda resuelto de modo pleno y definitivo si la Constitución (o disposición jurídica del más alto rango) reconoce la preferencia de las decisiones adoptadas en la vía internacional (incluso en su "fase nacional") sobre el procedimiento interno, "strictu sensu".

b) La "fase interestatal" también plantea el tema de la eficacia jurídica de las decisiones adoptadas. Tres son las cuestiones imbricadas: la jerarquía jurídica de los Convenios internacionales dentro del contexto normativo de un Estado; la posición jurídica del particular frente a la Administración; y, como corolario, la eficacia y ejecutividad de las resoluciones adoptadas. La primera no parece ofrecer problema. Existe general aceptación en otorgar prelación a los Convenios dentro del conjunto normativo jurídico-tributario; principio éste también reconocido y respetado por el Derecho tributario español. Los Convenios ratificados tienen fuerza de ley, exigiéndose que su modificación o derogación se haga por los procedimientos establecidos en el propio Tratado (1). Admitida tal preferencia, la configuración de una vía procedimental especial con efectos propios es factible.

La posición jurídica del particular es el punto más débil pues no existe un deber reconocido (y correlativamente, un derecho) otorgar protección jurídica al contribuyente. La Administración si pondera favorablemente su reclamación "hará lo posible" por resolver la de mutuo acuerdo con la otra Autoridad, pero no en otro caso. Además tampoco se impone la obligación de llegar a tal acuerdo, sino sólo el intentarlo. La efectividad jurídica que se quiere predicar de tal acuerdo, en el caso de que se consiga, choca contra esta falla o deficiencia del sistema. Un reforzamiento de la posición del contribuyente estableciendo y reconociendo ^{su derecho} a que el procedimiento se inicie y resuelva, y admitiendo su participación colaboradora en el mismo, facilitaría la solución del problema de los efectos jurídicos de tales acuerdos.

(1) cfr. artº 96, 1 de la Constitución española de 1978.

La resolución adoptada debe tener plena eficacia. No sólo porque la naturaleza transaccional del acuerdo así lo impone sino porque su fundamento jurídico radica en un Convenio bilateral tramitado e integrado en el Ordenamiento interno de acuerdo con el sistema constitucional establecido. El procedimiento amistoso constituye una instancia especial, de naturaleza interestatal y fundamento jurídico-constitucional indiscutible. Lo que en él se decide debe estar por encima de lo que resuelven los Tribunales de los Estados Contratantes. Tema conexo es que la cuestión reclamada ya haya adquirido categoría de "cosa juzgada" conforme al Derecho interno de uno de los Estados. Considero que éste es el único obstáculo que verdaderamente se opone a la efectividad de las decisiones adoptadas en el procedimiento amistoso; es más, dada su naturaleza transaccional éste podría, en tal caso, suspenderse, anulándose lo actuado. En otro caso, la terminación del procedimiento amistoso debe excluir cualquier otra reclamación en base al Derecho interno de uno de los Estados Contratantes. En el supuesto de que ambas vías estén pendientes de resolución, la cuestión de la eficacia jurídica se reconduce a los mismos casos ya expuestos al tratar la "vía nacional". Sin embargo, la resolución favorable dictada en el procedimiento amistoso y contraria a una decisión jurisdiccional interna previa ofrece aristas menos agudas que en el caso analizado anteriormente. Tanto la tesis que basa la preferencia de aquella resolución en su carácter de interpretación auténtica, como la que afirma la prioridad del Derecho Internacional sobre el Derecho interno, pasando por la que sostiene que "la propia institución del procedimiento amistoso en los Convenios de Doble Imposición supone la posibilidad de contradicción entre sus acuerdos y las resoluciones judiciales internas, y por tanto, necesariamente la prioridad de aquéllos sobre éstas", todas ellas parecen coincidir en la subordinación de la vía interna a la internacional. El problema, no obstante, queda pendiente de fo-

mulación y resolución en un texto jurídico de la más alta jerarquía normativa : v.gr. la Constitución. Pero lo que en todo debe tenerse presente es que en ningún caso, el procedimiento amistoso constituye vehículo adecuado para la exacción de un gravamen, pues la potestad de su exigencia no puede basarse en un Convenio de doble imposición ; éste atribuye exclusiva o compartidamente la soberanía tributaria, pero no crea o establece tributos.

2.4. Otros temas relacionados con el procedimiento amistoso son los que se refieren a la posible reclamación contra la resolución dictada, a la ejecución de las decisiones adoptadas y el plazo en que éstas pueden llevarse a efecto. El artº 25 del Modelo no se refiere al tema de las reclamaciones. La posibilidad de acudir a una instancia internacional superior parece de difícil logro, e incluso la naturaleza transaccional del procedimiento parece que excluye la posibilidad en tal sentido.

Una de las lagunas que ofrece la regulación del procedimiento es la referente a la ejecución de la resolución adoptada. La buena fé y el deseo de hacer realidad el principio jurídico internacional del "pacta sunt servanda", pueden constituir medios adecuados para tal fin. De otro lado, la incardinación en la Comunidad internacional debe ser motivo adecuado y suficiente para ello.

El Modelo de 1977, a diferencia del de 1963, determina que "el acuerdo se aplica independientemente de los plazos previsto por el Derecho interno de los Estados Contratantes". Con ello se permite a los países con plazos de prescripción aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de los mismos. La norma no deja de ser congruente con el carácter excepcional que se quiere atribuir al procedimiento. Si éste supone una ruptura de los sistemas y principios acuñados en un Estado, la aplicación del acuerdo debe procurarse por todos los medios posibles. Los Estados Contratantes pueden, no obstante, negociar sobre tal extremo.

3. El apartado 3 del artº 25 integra otras modalidades del procedimiento amistoso, aunque sus perfiles jurídicos distan mucho de parecerse a los ya examinados en relación con los casos en que pueda producirse una imposición contraria al Convenio. Dispone literalmente el precepto que "las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio, mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio". A simple vista se percibe la amalgama que realiza el artículo que comentamos: frente a supuestos que implican la resolución de problemas concretos derivados del Convenio mismo, surgen los que suponen una labor más etérea de interpretación o aplicación normativa, y los que implican la cobertura de lagunas legales. El integrar estos casos tan diferentes bajo una rúbrica provoca problemas de exégesis e impide predicar un tratamiento jurídico unitario en relación con ellos. Incluso las funciones logico-sistemática y procedimental exigidas a las Autoridades Competentes difícilmente pueden someterse a unas mismas pautas. Tal diversidad conlleva, necesariamente, una debilitación del procedimiento en sí, y a una merma de su efectividad jurídica.

3.1. La primera de las funciones que el apartado 3 atribuye a las Autoridades competentes es la de resolver los problemas de interpretación o aplicación del Convenio. Diversas cuestiones son las que plantea esta función, y que se vinculan a la determinación de su naturaleza jurídica y contenido, y a la Autoridad que puede llevarla a cabo. La diferenciación entre interpretación normativa, "strictu sensu", e interpretación aplicativa es otro de los temas que se suscitan.

a) La interpretación a la que se refiere el artículo es, según los Comentarios de la O.C.D.E. , la que "invita y faculta a las Autoridades competentes a resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación del Convenio". Parece ser que la finalidad del precepto es limitar la "interpretación" a la averiguación general del sentido de la Ley, a la determinación de los casos comprendidos en la norma, como operación distinta de la "subsunción" comprendiendo ésta última el análisis de un supuesto concreto y su adecuada integración o no en la Ley. La interpretación general a que se alude no es la que conlleva la formulación de un silogismo jurídico y que consiste en la fijación de la premisa jurídica, la determinación del supuesto, y la deducción de la conclusión ; sino una labor mucho más amplia y difuminada, consistente en la explicación y fijación del significado de la norma, pero sin consideración a un caso concreto planteado. Las Autoridades en el ejercicio de esta función no están limitadas en cuanto a las modalidades interpretativas a utilizar, pudiendo, por ende, hacer uso de una amplia gama de ellas: gramatical , lógica, histórica y sistemática. Pero en cualquier caso el fin a lograr será el disipar las dudas o resolver las dificultades que planteen las normas convencionales.

Desde otro punto de vista tal exégesis podría considerarse como una interpretación auténtica del Convenio de efectos vinculantes , ya que, por analogía, si éste es un caso de aplicación del procedimiento amistoso, qué menos efectos habrán de atribuirse a esta función que el de dotarla de fuerza vinculante. Se trata de una modalidad de "Protocolo" no incorporado inicialmente al Convenio, pero de efectos similares a éste.

La Autoridad que puede llevar a cabo tal interpretación es la que en el Convenio se considera como Autoridad Competente, y cualquier otra que de acuerdo con el régimen jurídico constitucio-

nal del país tenga a su cargo o colabore en la interpretación de los Tratados internacionales.

b) Otra de las funciones que las Autoridades competentes realizan a través del procedimiento amistoso, es la de la aplicación del Convenio. Aplicación e interpretación son operaciones lógicas distintas; ésta supone determinación general del sentido de la norma y aquélla concreción a un caso específico. Evidentemente la interpretación procede a la aplicación, ésta es consecuencia de aquélla; incluso diría que constituye la conclusión del silogismo jurídico a que antes hemos hecho referencia. Puede, en cierta forma, asimilarse a la "subsunción normativa" considerándola resultado de la misma. Sin embargo, el artº 25 del Modelo no se refiere a esta importante función jurídica, sino a otra más concreta y práctica, consistente en la ejecución reglamentaria del Convenio (los artºs 10,- dividendos- 11 - Intereses - y 12 - cánones - prevén este acuerdo para la aplicación de los límites convencionales), o en la resolución de problemas específicos, derivados, p.ej. de las modificaciones tributarias habidas en los Estados Contratantes.

3.2. El Modelo de 1977 cierra el abanico de posibilidades integradas en el procedimiento amistoso, al considerarlo como medio para "evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio". Se trata de una función consistente en la cobertura de las lagunas legales en que el Tratado, dada su concreción y redacción esquemática, haya podido incurrir. El ejemplo recogido en los Comentarios al Modelo es el de un residente de un tercer Estado que tenga un establecimiento permanente en cada uno de los Estados Contratantes.

Un problema que se suscita en el ejercicio de esta función, hace referencia al medio empleado para su realización -preferentemente, la analogía - y a la posible prohibición de su uso en el Derecho interno (sobre todo, en el Derecho Tributario) de uno de los Estados Contratantes. La equidad, si su aplicación es admitida, constituye una ayuda eficaz en el desempeño de tal función. En los casos que pudiera plantearse aquel escollo, la cobertura de posibles lagunas habría de realizarse mediante un procedimiento formal equivalente a la negociación de un nuevo Convenio, pero limitado a los casos que se trata ahora de regular. Pero en ningún supuesto el Convenio puede servir de fundamento para exigir un nuevo gravamen, pues la determinación de los tributos corresponde al ámbito interno.

En los casos que por permitirlo el Derecho interno de los Estados Contratantes, las Autoridades pudieran acudir a la analogía o a la equidad para resolver casos no previstos en el Convenio, la función realizada por aquéllas equivale a una interpretación integradora y creativa, si bien subordinada al contexto general del Tratado, al que en todo momento deben tener presente. El Convenio es el marco dentro del cual aquéllas se desenvuelven; pero ahora con facultades correctivas o complementarias no sujetas al estricto formalismo de la primera negociación. Si, por el contrario, las Autoridades necesitan un nuevo instrumento formal (Protocolo) para regular el supuesto, el papel de las Autoridades competentes queda circunscrito al que asumen cuando realizan una negociación internacional en nombre del Estado. En cualquier caso, las Autoridades competentes actúan como órganos de integración, independientemente y con capacidad de decisión reconocida o bien sometidos a la ratificación de sus propuestas por el Órgano o institución que constitucionalmente así lo exija.

4. El apartado 4 del Artº 25 fija las modalidades de

consulta entre las Autoridades de los Estados Contratantes. Dicho apartado es de aplicación general a los diversos supuestos comprendidos en los apartados 2 y 3, es decir a todos los que implican una relación entre las Autoridades de los países signatarios; pero no a la "fase nacional" del procedimiento iniciado para resolver una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio, pues en tal caso es a la Autoridad Competente del Estado de la residencia o nacionalidad a la que corresponde resolver por sí sola la cuestión planteada. Esto no es óbice para que, incluso en este caso, tal Autoridad pueda pedir la opinión de la del otro Estado.

En los supuestos en que exista un procedimiento interestatal, en sentido estricto, es cuando propiamente entra en juego, el apartado 4 citado. Las Autoridades competentes utilizan los medios adecuados que la tecnología moderna ha puesto al servicio de la comunicación (teléfono, telex, carta, etc) con el fin de llegar al acuerdo final. No se determina procedimiento alguno ni requisitos formales. Todas aquellas actuaciones que pueden coadyuvar al resultado final son admitidas como buenas.

Las partes en el procedimiento son las mismas Autoridades; éstas incoan (la iniciativa puede provenir también del contribuyente legitimado para ello, pero éste no es parte) impulsan y resuelven. No se prevé la intervención de otros organismos, lo cual, en algún caso, puede originar fricciones jurídicas, sobre todo si el Derecho interno de uno de los Estados atribuye la interpretación de los Tratados internacionales a organismos concretos.

En aquellos casos, que lógicamente son los más, en que el procedimiento exija un contacto personal, puede constituirse una Comisión de composición mixta "integrada por representantes de las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes". Es curioso observar que el precepto alude a los representantes de las

Autoridades y no estas mismas. Evidentemente, y aun cuando se suele admitir la delegación en el terreno de la imposición internacional (1), lógico es que la Comisión, dada la importancia de sus funciones, se integre por las Autoridades mismas. La Comisión no constituye un órgano independiente con personalidad propia y atribuciones específicas; es un ente en el que colaboran conjunta y simultáneamente las Autoridades de los Estados Contratantes o sus delegados, para el logro de un acuerdo amistoso, y en calidad de representantes del Estado en su personalidad internacional.

5. Desde el punto de vista del Derecho español no se plantea el problema del reconocimiento legal del procedimiento amistoso ya que éste se regula en los Convenios de doble imposición, y éstos forman parte del ordenamiento interno una vez cumplidos los requisitos constitucionales exigidos para ello. Tampoco, la aplicación de los Convenios plantea dudas, pues el artº 1º, ap. 5 del Código Civil (2) admite su aplicación directa en España cuando hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Estado". Las dificultades surgen cuando se pretende incardinar el procedimiento dentro del sistema normativo español. La relativa novedad del fenómeno, la fuerza que se pretende otorgar a las decisiones emanadas

(1) cfr. artº 3,1) e) del Modelo. Casi todos los Convenios dan al término Autoridad competente un significado concreto, equivalente a la determinación específica de unas Autoridades; pero además se utiliza una formula genérica admitiéndose la delegación o autorización en favor de terceros.

(2) Redacción dada por el Decreto 1936/1974 de 31 de mayo (BOE de 9 de julio).

de él, la compatibilidad y posible superposición de recursos admitidos y la nebulosa que nimba todo el proceso en sí, son elementos que dificultan la formulación de criterios de general aceptación. A ello se unen los problemas de determinación de su auténtica naturaleza jurídica, la falta de consenso sobre la eficacia de sus resoluciones, la inexistencia de recursos ulteriores, y, sobre todo, los posibles condicionantes de la legislación interior de uno de los Estados, y la inexistencia de un criterio definitivo sobre los límites, relaciones y preferencias entre el Derecho interno y el Derecho internacional.

El "derecho de petición" reconocido en el artº 29 de la Constitución (1) es una manifestación constitucional de la solidaridad que, en el ámbito convencional internacional y con las particularidades propias del caso, un contribuyente puede dirigir ante la Autoridad competente del Estado en que resida o del que sea nacional. Pero esta iniciativa que se reconoce al contribuyente viene limitada a la "fase nacional" del procedimiento amistoso tendente a la resolución de un problema derivado de una imposición no conforme al Convenio; pues, la "fase interestatal" queda reservada a la iniciativa y a la valoración subjetiva de los poderes públicos. También en las demás modalidades del procedimiento - interpretación y aplicación del Tratado y cobertura de lagunas legales - y aun cuando puedan iniciarse a indicación del contribuyente, éste carece de un derecho subjetivo y de legitimación precisos para forzar la apertura procedimental.

Otras cuestiones que suscita el desarrollo del procedimiento amistoso y que se vinculan a las características propias

(1) Dice este artículo : "1. Todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectiva, por escrito en la forma y con los efectos que determine la Ley". Hasta ahora el ejercicio de este Derecho se regulaba en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, artº 70.

Del Derecho español, hacen referencia a la participación en el mismo del Consejo de Estado (1), la utilización de la equidad como criterio aplicativo de las normas (2), y a la inadmisión de la analogía como criterio interpretativo de las leyes tributarias (3). El conjuntar estas particularidades internas, a veces, incluso, de difícil coordinación entre sí, con las específicas del procedimiento amistoso es tarea a afrontar cuando ésta adquiere la extensión y pujanza de la que hoy carece.

6. Los Convenios españoles de doble imposición recogen un artículo referente al procedimiento amistoso; pero su regulación no ofrece caracteres totalmente uniformes aunque sí muy homogéneos.

Los Tratados diferencian la trílogía de supuestos que integra su objeto de acuerdo con el Modelo de la O.C.D.R.

6.1. La resolución de cuestiones planteadas por

(1) La Ley Orgánica de este Alto Cuerpo Consultivo de 22 de abril de 1980, en su artº 21 exige su intervención en la interpretación y cumplimiento de los Tratados internacionales, en los que España sea parte.

Asimismo en la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda existe la Comisión Permanente de Relaciones Fiscales Internacionales, creada por Orden Ministerial de 26 de marzo de 1968. Entre sus funciones está la de coadyuvar con la autoridad competente designada en los Convenios en la resolución de los conflictos interpretativos que se susciten cuando haya de utilizarse el procedimiento amistoso. Precedente de tal órgano fué la Comisión Internacional de Política Fiscal Internacional, creada por el Decreto-Ley de 21 de febrero de 1947.

(2) El artº 3º, ap. 2 del Código Civil, dispone que "la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la Ley expresamente lo permita".

(3) El artº 24, ap. 1 de la Ley General Tributaria, dispone "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones". Sin embargo, el Código Civil en su artº 4º.1) establece que

.../...

una imposición no conforme con el Convenio, es uno de los objetos que está presente en casi todos los Tratados. Constituyen excepción los suscritos con Chile, EEUU, Irlanda, Sudáfrica, Argentina y Venezuela, es decir los que se refieren a la navegación. La concisión de los mismos, y, en particular el tipo de rentas que regulan, pueden justificar tal omisión. El resto de los Convenios, es decir los de carácter general, adolecen de tal laguna.

El titular legitimado para la interposición de la reclamación, en su "fase nacional", en casi todos los casos es el residente del Estado Contratante donde se adopta la medida no conforme al Convenio. El Convenio con Marruecos alude al "contribuyente", el cual deberá reclamar ante el Estado cuya imposición impugna; en el caso de que esta Autoridad no resuelva la reclamación en el plazo de 6 meses, puede acudir a la Autoridad del otro Estado (artº 25, ap.1). Las dificultades de aplicación de esta norma y la subversión que produce tal posibilidad no escapan a un análisis agudo, sobre todo si se considera que la medida que provocó la reclamación se originó en el Estado ante el que primeramente se reclamó. El de Polonia es el único que recoge la dualidad "residente-nacional" de acuerdo con el Modelo.

El plazo de incoación del procedimiento es un requisito diversamente exigido. La mayoría de los Tratados no fija tal periodo pero no así los de Bélgica, Canadá, Italia, Portugal y Rumanía (dos años), y los de Suecia y Polonia (tres años). Dicho plazo se computa desde la primera notificación de la medida que implica una imposición desacorde con el Tratado, o, en su caso, desde la percepción en la fuente del impuesto. En este último caso, la reclamación se dilucida en la "fase interestatal" del procedimiento, pues la Autoridad del Estado de residencia, unilateralmente, no puede resolverla.

"procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre lo que se aprecie identidad de razón. El ap. 3) de este mismo precepto añade que "las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes".

En todos los Convenios, salvo el de Suecia , entra en juego, el plazo de prescripción establecido en la legislación interna de los Estados. España tiene aquí formulada una Reserva expresa nuestro país considera que "la ejecución de desgravaciones o devoluciones impositivas derivadas de un acuerdo amistoso debe estar relacionada con el plazo previsto en su legislación". La excepción incorporada al Convenio con Suecia se justifica por el carácter contractual de todo Tratado; una concesión de una parte conlleva una contraprestación de la otra.

Salvo los Convenios con Bélgica y Canadá que exigen un escrito razonado justificando la interposición de la reclamación ningún otro impone tales requisitos formales.

Una especialidad importante del Convenio con Italia consiste en la interpretación que se da a la frase "independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional". Se ha acordado que la utilización de las vías de reclamación no puede superponerse y que, en todo caso, debe acudirse previamente contencioso nacional (Protocolo, letra d). La resolución negativa en éste y la positiva en el amistoso plantean aquí también el interrogante ya apuntado anteriormente (Punto 2.3.a)).

6.2. La consideración del procedimiento como vehículo apropiado para interpretar y aplicar el convenio se contiene en todos los Tratados, incluso en alguno de los que se refieren sólo a la navegación, constituyen una excepción los de EEUU, Irlanda y Sudáfrica. Otra particularidad consiste en que el Convenio con Bélgica considera al procedimiento amistoso válido para la aplicación del Tratado pero no contiene referencia alguna a la interpretación general del mismo. El Convenio con Alemania, además , admite que el procedimiento se utilice para aplicar los límites de imposición fijados en los arts 10 (dividendos) 11 (intereses) y 12 (cánones) (artº 2º ap. 3). El de Bélgica, amén de la laguna citada, considera el proce

dimiento válido para esta misma finalidad (límites impositivos convencionales) y en particular para algo tan concreto como "los justificados que deben presentar los residentes de cada Estado para disfrutar en el otro de las exenciones o reducciones de impuestos ^{previstas} en este Convenio" (artº 25, ap. 4). El de Canadá también pretende otras finalidades muy determinadas : imputación idéntica (quiere decir, con arreglo a un mismo criterio), de los beneficios de un residente de un Estado Contratante y los de su establecimiento permanente sito en el otro Estado; y de las rentas de un residente de un Estado Contratante y de cualquier persona asociada, (artº 25, ap. 3 letras a) y b). El de Rumanía alude a un acuerdo mutuo separado (?) para establecer las formalidades a cumplir por un residente de un Estado Contratante para que se le conceda la exención o reducción de impuestos a que se refieren los artºs 10 , 11 y 12; aun cuando la terminología del precepto es muy confusa, se refiere al procedimiento reglamentario de aplicación de los límites impositivos convencionales. La frase "acuerdo mutuo separado" es, indudablemente, poco afortunada. El de Suiza , dispone que los problemas que pudieran suscitarse respecto de la imposición en la fuente sobre la renta del trabajo de los trabajadores españoles en este país, dada la diversidad de los procedimientos cantonales, se examinarán por medio del procedimiento (Protocolo, ap. III). El carácter coyuntural de tal utilización salta a la vista. El Convenio con Argentina exige que las consultas entre las Autoridades competentes para asegurar la reciproca aplicación de los principios y disposiciones del Convenio, se soliciten utilizando la vía diplomática (artº 3º, ap. 2 y 3) . El de Polonia se sirve de un "procedimiento amistoso especial" para la aplicación de los límites impositivos de los artºs 10 (dividendos) 11 (intereses) y cánones (12). La inclusión de un nuevo calificativo ("especial") en la temática, de por sí compleja, del procedimiento aboca a mayor confusionismo (artº 25, ap. 5

6.3. La cobertura de las lagunas legales que puedan exis-

tir es otro de los objetivos del procedimiento amistoso. Ninguno de los Convenios de Navegación recoge tal eventualidad. Entre los Convenios generales, no se alude a este extremo en los de Bélgica, Portugal y el Reino Unido. La función integradora que tal actividad conlleva y las dificultades de aplicación de la analogía en el ámbito tributario justifican la falla de estos Convenios citados. Los de navegación, difícilmente plantean tal problema pues la atribución de la potestad de gravamen, exclusivamente a uno de los Estados, excluye tales deficiencias.

6.4. La Comunicación directa entre las Autoridades de los Estados y la posibilidad de constituir una Comisión "ad hoc" se recoge en la mayoría de los Convenios. Además de la exclusión de ambos sistemas de conexión interestatal contenida en los Tratados con EEUU, Irlanda y Sudáfrica, los Convenios con Bélgica, Canadá, Japón, Países Bajos, y el Reino Unido no recogen la posible constitución de la Comisión aludida. El Convenio con Marruecos no recoge la formulación genérica de la comunicación fuera del seno de la Comisión.

7. Los Convenios de Transporte Aéreo Comercial, en relación con la interpretación o aplicación del Tratado, contienen una modalidad de procedimiento amistoso, aun cuando la negociación bilateral directa entre las partes no se califica expresamente como tal. El supuesto generalmente aceptado es el de tal negociación (1), aun cuando no faltan remisiones, mejor, dejaciones de competencia, en f

(1) No se alude a las Autoridades en concreto; pero estas serán las que se indiquen en el artículo dedicado a la determinación de las expresiones utilizadas en el texto, una de las cuales es la de "Autoridad Aeronáutica".

vor de la Organización de Aviación Civil Internacional - OACI - (Convenio con Colombia (artº XIV), o sometimiento expreso a un arbitraje de persona, entidad o Tribunal designado por acuerdo entre las Partes. Los Convenios no siguen un criterio unánime, ya que el arbitraje de "persona" y "entidades" sólo se reconoce y acepta en los de Colombia (artículo citado) Cuba y Jordania (artº 17); y el de "Tribunal" además de en estos casos, en los de Costa de Marfil (artº 8) Gabón (artº XVI), Liberia (artº XVIII) Túnez (artº XVI) y Uruguay (artº XX). Los únicos Tratados que prevén las consecuencia del incumplimiento del laudo arbitral son los de Costa de marfil (artº 8) y Liberia (artículo XII, ap. 4). Una cuarta vía - la diplomática- se configura en los Tratados con Hungría (artº XIII), Polonia (artº 15), Túnez (artº XVI) y la URSS (artº XVII).

Salvo el supuesto en que el procedimiento aceptado para dirimir las controversias sea el de la negociación bilateral directa (en cuyo caso se plantea el problema apuntado de la eficacia jurídica de los acuerdos adoptados), en los demás, la calificación de las otras instancias como "arbitraje" resuelve muchos interrogantes suscitados en relación con otros instrumentos jurídicos bilaterales. Pero además, el hecho de que en materia fiscal, la competencia de gravar se atribuya en exclusiva (se declara expresa^{la exención}mente a unos de los Estados solventa,asimismo,una gran parte de los problemas.

Artículo 26
=====

INTERCAMBIO DE INFORMACION

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho de este Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales) y órganos administrativos encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades solo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del párrafo 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a :

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y
- c) suministrar informaciones que releven un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público(a)

(a)

(a) Coincide con el artº 26 del Modelo de 1963; pero éste es más restrictivo en cuanto a las personas o autoridades a quienes puede comunicarse tal información. Por otra parte, el Modelo de 1977 amplía el

1. La información interestatal, dada la creciente intercomunicación de personas y capitales, es fundamental para un Estado moderno; casi una necesidad imperiosa. Tal información deviene derecho reconocido, pero también deber ineludible, pues la Comunidad universal es un tejido complejo en el que la urdimbre y la trama se elaboran a base de la cooperación e información internacionales. Uno de los ámbitos básicos de tales actividades es el fiscal. Los Gobiernos han tomado conciencia de que una buena política tiene como base ^{una} buena administración, y ésta no puede existir sin un adecuado nivel de ingresos presupuestarios que dependen no sólo de un sistema tributario justo, sino también de la inexistencia de fraude fiscal. El ejercicio de la soberanía tributaria implica, por la necesaria colaboración de los Estados dadas la movilidad y dina

ámbito subjetivo del intercambio de información estableciendo que no está restringido por el artº 1; ello quiere decir que pueden suministrarse informaciones sobre no residentes.

(X). -El tema del intercambio de información constituyó una de las materias básicas del Curso sobre "Negociación de Tratados Tributarios" celebrado en Ajijic (México) en 1978, patrocinado por el Instituto del Desarrollo Técnico Mejicano (INDETEC), el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) y la Fundación Alemana para el Desarrollo (DSE). El autor del presente libro aportó tres Ponencias sobre tal materia, tituladas "Aspectos Generales de intercambio de información"; "El intercambio de información y su impacto en la Administración Tributaria"; y "El intercambio de información y la asignación de ingresos y gastos entre diversas jurisdicciones fiscales", todas ellas recogidas en el volumen que bajo el título de "Memoria del Curso sobre Negociación de Tratados Tributarios" fué publicado en México por los Organismos patrocinadores, en 1978.

-Asímismo, vid. De la Villa, J.Mª : "El intercambio de información", en Estudios de Doble Imposición Internacional. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1979; págs 317 a 348. Del mismo autor: "El control del contribuyente. Panorámicas interna e internacional". Comunicación patrocinada por el Instituto de Estudios Fiscales, presentada a la XIII Asamblea General del CIAT. Quito. Mayo, 1979.

mismo antes aludido. La colaboración internacional a través del intercambio informativo deviene así objeto prioritario de la política de acercamiento interestatal, concretándose en obligaciones recíprocas articuladas en los Convenios fiscales. De esta forma, los Tratados amén de su finalidad estrictamente técnica - evitar la doble imposición - son instrumento adecuado para la lucha contra la evasión y fraude fiscal interno e internacional (1).

2. El Modelo de 1977 en el apartado 1 del artº 26 estructura el régimen general aplicable al intercambio de información sin perjuicio de las negociaciones bilaterales entre los Estados Contratantes. El artículo no se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos, sino a las informaciones a intercambiar para establecer las bases adecuadas para la aplicación de las disposiciones particulares del Convenio y de la legislación interna de los Estados Contratantes referente a los impuestos comprendidos en el Tratado.

La primera parte del apartado contiene además de la declaración genérica de lo que constituye el objeto mismo del precepto, la determinación de los ámbitos objetivo y subjetivo de la norma. No especifica, sin embargo, las modalidades de su realización.

2.1. "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el Derecho interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria

(1) Al fraude y evasión fiscales en materia de beneficios, el Tercer Informe del Consejo de los Impuestos en Francia dedica un capítulo importante. Entre las medidas de que dispone la administración para luchar contra tales lacras ocupa un lugar destacado la cooperación internacional a través de la asistencia administrativa consistente en el intercambio de información. Un examen más detallado de estas cuestiones en: De Luis F. y del Arco L. "Resumen Comentado del Tercer

al Convenio".

Destaca que la información a intercambiar debe ser la "necesaria" para las finalidades que en el precepto se determinan. Quiere decir que tal intercambio no se agota en la simple remesa de un dato o noticia; conlleva una comunicación constante de las Autoridades competentes tendentes al esclarecimiento total de una situación de la que pueden derivarse consecuencias tributarias para uno o ambos Estados. La calificación de la información como "necesaria" equivale en determinado sentido, a suficiencia de la misma; sólo una comunicación de tal índole contribuirá al logro de los objetivos propuestos. Sin embargo, tal valoración no opera en todos los casos con la misma virtualidad y eficacia, ya que el intercambio informativo agrupa modalidades y resultados del más amplio espectro. ¿Cómo pueden someterse al mismo parámetro la información que espontáneamente se suministra~~y~~ que tiene por objeto, por ejemplo, poner en conocimiento del otro Estado las modificaciones habidas en su legislación interna (información evidentemente aséptica), que la proporcionada a requerimiento de este Estado y que tiende a la resolución de un caso concreto o a facilitar la investigación de un contribuyente dado?. Indudablemente que no. El tipo de información a que se refiere el precepto es la que pretende facilitar la aplicación del Convenio o de la legislación interna. Parece como si la norma vislumbrase sólo la información específica tendente a evitar la doble imposición o el fraude fiscal, y no la general de carácter ilustrativo. Se refiere sólo a la información inquisitiva y no a la cognoscitiva; pero las partes contratantes puede ampliar el contenido de sus mutuas comunicaciones.

Por otra parte, la valoración sobre tal "necesariedad o suficiencia" puede ser tema de controversia entre las Autoridades

informe del Consejo de los Impuestos en Francia", en Hacienda Pública Española nº 62, 1980; págs 339 a 375.

dada la diferente concepción que de la información intercambiada aquéllas pueden tener . No se olvide que el intercambio supone obligaciones administrativas que conllevan un esfuerzo importante de aquellos países - normalmente los menos desarrollados - a los que se requiere para el cumplimiento de tal compromiso.

2.2. El ámbito de aplicación objetivo se determina en el apartado. Se trata de la aplicación del Convenio y de la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes.

Todos los preceptos contenidos en el Convenio pueden ser objeto de información, pues dada su redacción esquemática el desarrollo y precisión ulteriores devienen necesarios. Los casos en que la potestad tributaria se comparte (fundamentalmente en los supuestos de retención impositiva en la fuente: v.gr. dividendos, intereses y cánones), o cuando las inversiones en el extranjero conllevan (en el caso de establecimiento permanentes o empresas asociadas) una repartición apropiada o un ajuste de beneficios , o cuando corresponde la soberanía a uno solo de los Estados pero éste carece de datos para gravar adecuadamente, el intercambio informativo resulta absolutamente necesario para la adecuada aplicación del Convenio.

La legislación interna relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio también es objeto de comunicación interestatal. La información cubre los supuestos en que sin tratarse de la aplicación de un artículo concreto del Convenio, se refiere a un impuesto comprendido en el mismo. Los límites establecidos a la actividad son : que se trate de un tributo incluido en el ámbito objetivo del Tratado (los impuestos, sobre la Renta - generales o a cuenta - y/o los Impuestos sobre el Patrimonio), y que el gravamen previsto por la legislación interna no sea contrario a aquél. Por ello un impuesto indirecto no puede ser objeto de intercambio informativo porque el Tratado se refiere sólo a los impuestos directos. Casos específicos en que procedería el ejercicio de tal actividad son por eje:

plo, los ^{en} que solicita de un Estado información sobre las relaciones comerciales, económicas o financieras entre dos o más empresas, una de las cuales reside en el Estado requirente, y las restantes en el otro Estado. Las vinculaciones empresariales (empresas asociadas, empresas multinacionales etc) y la problemática de los precios de transferencia son un campo propicio para el intercambio de información.

2.3. Una especialidad del Modelo de 1977, en relación con el de 1963, es que la actividad que nos ocupa está limitada por el artº 1 del Convenio. El ámbito subjetivo se delimita a "sensu contrario", pues la no aplicación del artículo 1, implica que la información puede versar sobre personas distintas de las que sean residente de uno o ambos Estados Contratantes. Sin embargo, esta ampliación de ámbito personal del Convenio, a efectos informativos, no puede considerarse de forma aislada, ya que difícilmente pueden conciliarse imposibilidad de gravar e información tributaria. Por ello, entran en juego, otros criterios correctivos : que la mayoría de los países tenga establecida en su legislación tributaria la obligación real de contribuir operando independientemente de la de residencia, y que en el desarrollo de una investigación tributaria aparezcan elementos o personas relacionadas que exijan una investigación paralela.

3. La información a intercambiar es múltiple y diversa : puede versar sobre datos personales (determinación del lugar de residencia de una persona), o cuestiones cuantitativas y económicas (rentas percibidas); puede ser una información aséptica (régimen fiscal aplicable en un país) o venir más matizada (gravamen que afecta a determinadas operaciones). Puede incidir sobre individuos o sobre Entidades jurídicas; y en el primer caso sobre la persona en cuanto tal o como integrante de una célula más amplia, social o familiar.

La información referente a las personas jurídicas implicará diversificar la que atañe a las de carácter público, de la que se refiere a las de índole privado; la proliferación de filiales y sucursales, y la complejidad de las empresas multinacionales abre un campo insospechado para el ejercicio de la actividad informativa.

3.1. Las modalidades de realización de la actividad pueden ser diversas. El supuesto más complejo lo constituye la "información rogada" o sea la que se produce a petición de parte. Señala la OCDE que esta información debe ser subsidiaria; debe acudir a ella cuando se hayan agotado las fuentes de información previstas en la legislación interna. El problema que se plantea es el determinar qué se entiende por "fuentes regulares de información". Por otra parte, cuando se alude a "legislación interna" debe pensarse en la legislación interna general y no sólo en la legislación fiscal, ya que p. e la residencia es un concepto civil y la naturaleza de una persona jurídica se efectúa en base al Derecho Mercantil.

La denominada "información automática" (1) supone un intercambio continuo, correspondiente a un plan previo configurado por los Estados Contratantes. La transmisión sistemática y continuada de p. ej. diversas categorías de rentas (dividendos, intereses, cánones pensiones, etc) provenientes de un Estado Contratante y percibidas

(1) En diversas ocasiones ante el Grupo de Trabajo nº 8 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE he expuesto mi criterio contrario a esta denominación, pues el "automatismo" parece excluir el juicio de valor del funcionario encargado de suministrar la información. El Consejo de la OCDE, el 5 de mayo de 1981, adoptó una recomendación relativa a la utilización de un formulario standar para los intercambios automáticos de información acordados en los Tratados fiscales internacionales (Referencia documental OCDE, C(81) 39 (Final)).

por los residentes del otro Estado constituye un instrumento de valor inapreciable para los bancos de datos del Servicio de Inspección del Estado receptor. Este flujo periódico implica una actuación recíproca; éste es el principio básico que inspira y configura el intercambio informativo. Complemento de este actuar es la comunicación del provecho que se ha obtenido o piensa obtenerse de tales remesas de datos.

La "información espontánea" se caracteriza por ser armica ; no corresponde a un plan previo , regular y continuo, sino a circunstancias, a veces, casuales. Tal información se produce cuando se posee un dato que se estima de interés notificar. El hecho de que tal información sea eventual no excluye su carácter cíclico; dadas las interconexiones internacionales, difícilmente se agota en un sólo acto . Además , tampoco excluye la información continua y regular; ambas se complementan ^{con la otra} ésta, más acorde con las necesidades normales de la Administración; aquélla más eventual pero, asimismo , útil.

3.2. Cuestión distinta de las "modalidades" de información , son los medios de que normalmente se sirven los Estados para llevar a cabo su obligación informativa. Son válidos todos los que la civilización ha puesto al alcance de las personas: teléfono, telegrama, carta, etc. No cabe una enumeración exhaustiva, aunque el medio más común será el correo. Indiscutiblemente, el procedimiento más adecuado es el de las reuniones periódicas entre los encargados de las relaciones fiscales internacionales en las respectivas Administraciones.

4. El apartado 1 del artº 26 del Modelo, en su tercera proposición , establece el tratamiento jurídico que se otorga a la información recibida. Señala, en primer término, que "será mantenida s

creta en igual forma que la información obtenida en base al Derecho interno de este Estado". El artículo se refiere a la información de la que puede derivarse consecuencias tributarias, es decir, a la información "inquisitiva" o investigadora; la referente a otras cuestiones de índole general (v.gr. régimen Jurídico de un determinado tipo de rentas) no tiene por qué venir afectada por tal restricción. El secreto a que se refiere la norma no se define en términos absolutos u objetivos, sino que se vincula al tratamiento que obtienen las informaciones de carácter interno. Por ello, la legislación de cada uno de los Estados es la que contiene las pautas para determinar la mayor o menor flexibilidad en su revelación y uso público. Incluso puede resultar que la misma información comunicada a varios países (las actividades de una entidad multinacional que opere en diversos Estados por medio de establecimientos permanentes situados en ellos) reciba un tratamiento distinto. La violación del secreto conlleva, por otra parte, las sanciones, que el Derecho administrativo o, en su caso, el Derecho Penal tengan establecidas para el caso(1).

La formulación de una prohibición tan amplia coarta las posibilidades de utilizar la información recibida; por tal razón el propio precepto establece unas excepciones. Se admite que la comu

(1) Un supuesto en que la moderna legislación española hace referencia a sanciones por relevación de informes obtenidos en el ejercicio de función inspectora se contiene en el apartado "Septimo" de la O.M. d 14 de enero de 1978. Dispone en concreto : "Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos (los obtenidos en la investigación) estarán obligados al más estricto y complejo sigilo de ellos salvo en los casos citados (fines tributarios y hechos constitutivos de delitos monetarios u otros delitos públicos), en los que se limitarán a deducir el tanto de culpa. Sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave".

nicación se efectue a las personas o autoridades encargadas de las operaciones que integran los ciclos jurídico tributarios. La formulación contenida en el precepto es amplia, pues ^{en} todos los países no se siguen los mismos trámites; pero la enunciación es de tal generalidad que cualquiera que sea el caso, éste estará comprendido

4.1. Desde el punto de vista objetivo, se diferencia las funciones de la Administración en materia tributaria; distinguiendo las de gestión (liquidación y recaudación), de las de resolución de las reclamaciones que contra aquéllas puedan suscitarse (recursos). La frase "personas o autoridades... encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio y de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos", es reiterativa. Agrupa, las diversas fases que integran el procedimiento de gestión tributaria en sentido estricto [iniciación~~de~~ tal gestión - por declaración, de oficio, por actuación investigadora y por denuncia pública - comprobación e investigación y realización de la prueba (1), las liquidaciones tributarias, liquidación tributarias (provisionales o definitivas), la recaudación (e periodo voluntario o por vía de apremio), y la inspección de los tributos. La inclusión de la revisión de los actos en vía administrativa ("o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos"...) completa el periplo jurídico. El Modelo es taxativo al imponer la obligación del secreto a las personas o autoridades encargadas de la resolución de los recursos en relación con los impuestos comprendidos en el Convenio. Estos recursos son los que se desarrollan en el ámbito de la propia Administración, correspondiendo su resolución al Ministro de Hacienda, al órgano que haya dictado el acto recurrido, o a la jurisdicción económico - admi-

(1) cfr. Tit. III - La gestión tributaria - Arts 90 a 152 de la Ley General Tributaria.

nistrativas (1).

4.2. Desde el punto de vista subjetivo, el Modelo es omnicompreensivo. Se refiere a "personas o autoridades (incluidos en los Tribunales y órganos administrativos). La formulación abarca todos los casos posibles, ya que distingue las vías administrativa y jurisdiccional; y dentro de aquélla, los supuestos en que la actuación corresponde a una persona individual o a un Órgano colegiado, bien en relación con la función de gestión tributaria, o con la de resolución de las reclamaciones que se susciten contra ella. La vía jurisdiccional, en materia tributaria, normalmente está atribuida a un Tribunal de composición plural.

4.3. Los segundos destinatarios de la información cursada por un Estado Contratante sólo pueden utilizarla para los fines enunciados en el precepto, es decir en relación con los procedimientos de gestión (considerando este término en su sentido más amplio) o con los recursos que se interpongan. El añadir a los "segundos destinatarios" pone de manifiesto el proceso complejo que implica el intercambio de información. Se diferencian la evacuación de la información (corresponde al Estado requerido), la recepción de la misma (afecta al Estado requirente, pero a Autoridades distintas de las que normalmente harán uso de aquélla), y su utilización (afecta a las personas o autoridades relacionadas con los procedimientos y recursos aludidos). De la información recibida no puede hacerse uso para fines distintos de los señalados, p.ej. delitos no fiscales. El vacío que se deriva de tal restricción pretende llenarse por los países con otros Tratados especiales bilaterales o multilaterales que suplan tal laguna (2).

(1) cfr. arts 153 a 171 de la Ley General Tributaria.

(2) cfr. infra nota 1 del punto 5.3..

Las autoridades destinatarias de la información pueden revelarla en las audiencias públicas de los Tribunales o en las sentencias judiciales. Una vez que la información adquiere grado de publicidad, es susceptible de ser desgajada, servir a fines distintos, e incluso utilizarse como medio de prueba. No obstante, la negociación entre los Estados interesados marcará el límite exacto de tales posibilidades.

5. El apartado 2 del artº 26 fija límites al ejercicio de esta modalidad de asistencia administrativa internacional. Las cortaprisas son de diversa índole. Unas hacen referencia a su propia viabilidad, e, incluso, génesis; y otras, se relacionan con su ulterior desarrollo. Desde otra perspectiva, tales límites son de carácter legal y administrativo, técnico, y político-económico.

5.3. El Estado requerido no está obligado a sobrepasar los límites impuestos por su legislación o práctica administrativa. Esta afirmación determina la imposibilidad de ir contra lo dispuesto en las leyes y usos de este Estado (actuación "contra legem"), y también la necesidad de no ir más allá de lo que prevén sus normas o usos administrativos (conducta "secundum legem"). Asimismo, se establece una limitación de carácter material. Un Estado no puede prevalerse del sistema de información del otro Estado Contratante si éste es más amplio y perfecto que el suyo propio, porque la información así suministrada no hubiera podido obtenerse en base de la legislación o de la práctica administrativa normal del Estado requirente (letras a) y b) del apartado 2).

La imposibilidad de actuar "contra Ley" es lógica. Por encima de las normas convencionales están las que configuran la legalidad del Estado requerido. Además, entran en juego principios constitucionales, como es de la seguridad jurídica del ciudadano y del contribuyente en particular. Las limitaciones que la legislación fiscal prevé en defensa de una persona o patrimonio no pueden conculcarse en aras de una pretendida colaboración internacional(1). Las legislaciones de los países deben precisar las facultades de la Administración en la comprobación e investigación de los hechos, actos o situaciones, actividades, explotaciones o circunstancias que integran o condicionan el hecho imponible, delimitando el alcance objetivo de la comprobación y los medios de realización de las funciones necesarias para la determinación del tributo.

Cuando se alude a la limitación derivada de la "práctica administrativa normal" (letra b) del ap. 2), se plantea una duda, pues se impone la tarea de delimitar qué debe entenderse por "normal". Esto, es lo que se opone a anormal o excepcional, pero

(1) Un caso específico sería el de suministrar información amparada por el secreto bancario en el país requerido pero no en el requirente. En España, tanto la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, como la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 relativa a la obligación de colaborar de los Bancos, Cajas de Ahorro y demás Entidades de crédito con la Administración Tributaria, no suponen la supresión del secreto bancario. Este, conserva toda su vigencia en lo que no afecta a la gestión tributaria. "Los datos e informaciones obtenidos de la investigación sólo podrán utilizarse a los fines tributarios y de denuncia de hechos, que pueden ser constitutivos de delitos monetarios o de cualesquiera otros delitos públicos" (Ap. séptimo de la Orden).

- Para una exposición más completa y detallada vid. De Luis, F. "El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias" en Crónica Tributaria, nº 24 págs 121 a 130.

falta un parámetro que determine el alcance exacto de tales conceptos y conductas. A veces, y este es el caso, las adjetivaciones provocan confusionismos innecesarios. La colaboración cesa cuando la información sólo pueda obtenerse mediante la realización de esfuerzos o trabajos que superen los que la propia Administración realiza en su ámbito interno.

A veces, las limitaciones que afectan a la comunicación de la información derivan de la especialidad de determinadas funciones. El deber de colaboración internacional afecta a situaciones cuyo conocimiento puede estar vedado legalmente a la Administración. En el caso español, el artº 111 de la Ley General Tributaria establece tal restricción en relación con los datos e informaciones obtenidos por los sacerdotes en los asuntos conocidos en el ejercicio de su ministerio; por los profesionales respecto de los asuntos amparados por el secreto profesional; y por las personas o entidades en cuanto a los actos y operaciones que legalmente estén exceptuados de investigación tributaria.

Otros límites pueden establecerse en el Tratado por los Estados Contratantes. Los negociadores serán más o menos restrictivos en sus acuerdos según la normativa interna de su país y de acuerdo con las expectativas (reciprocidad) que prevean en cuanto al comportamiento futuro de la otra parte contratante.

Carácter distinto ofrece la que podría denominarse "discordancia internacional de medios materiales y organizativos". El grado de desarrollo y perfeccionamiento en la organización administrativa de un país se refleja en los datos que pueden ofrecerse al otro Estado. De lo expuesto se deriva un límite lógico: un Estado no puede prevalerse del sistema organizativo del otro Estado si éste es notablemente más amplio y perfecto que el suyo propio. La distinta riqueza de los países, la adecuación de los me-

dios de control, el buen uso que a tales elementos puede darse y lógicamente, la diferente preparación de las escalas técnicas, son datos que influyen decisivamente en la información de que se dispone. La inexistencia de un perfecto equilibrio de fuerzas y medios plantea el problema de que el Estado que carezca de ellos (normalmente los países en vías de desarrollo) puede verse relegado en cuanto a la información a obtener, si ésta proviene de un Estado con alto grado de organización burocrática y técnica, al que, en reciprocidad, no llega parecido nivel de información.

5.2. El Estado requerido tampoco estará obligado a "suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público" (letra c) ap. 2). Es un límite que obedece a razones económicas o políticas. La motivación económica hace referencia al contribuyente, e implica la asunción por parte del Estado de un papel protector de aquél. Su ámbito es extenso ya que abarca las informaciones que constituyen la base operativa de actividades comerciales, industriales o profesionales, o de procedimientos comerciales. Dados los rasgos económicos que caracterizan el supuesto, el secreto profesional a que se refiere, alude más al carácter productivo de determinadas actividades profesionales que al conocimiento obtenido por algunas personas en el ejercicio de su función (v.gr. sacerdotes, médicos, abogados, etc). Asimismo, el circunscribirse sólo a los "procedimientos comerciales" supone poder rehusar la transmisión de otras informaciones; pues, ¿qué postura debe adoptarse ante procedimientos científicos, técnicos o industriales?. Deben admitirse las facultades discrecionales de un Estado para ponderar y defender los intereses particulares, pero no tanto que ello suponga restricción excesiva de los compromisos internacionales asumidos. El interés del propio Estado por tratarse, en defini

tiva, de transferencia indirecta y gratuita de tecnología propia, entra en juego y es el que determina la conducta a seguir.

5.3. Las denominadas "motivaciones políticas" (orden público) constituyen otro lastre a la hora del intercambio de información. Se echa en falta una mayor precisión del supuesto. Al amparo de una enunciación tan genérica del "orden público" se pueden evitar compromisos que, en otro caso, tendrían que cumplimentarse. Los Comentarios al Modelo no ofrecen una aclaración del sentido o una determinación del alcance de los términos empleados (1). La buena fé de los Estados en el cumplimiento de sus pactos, y el principio de reciprocidad son los determinantes de la recta y adecuada aplicación del precepto.

6. Los Convenios españoles de doble imposición, generales y de navegación, contienen normas más o menos precisas en relación con el intercambio informativo. También los Tratados de transporte aéreo comercial integran normas similares, pero menos alabóricas.

6.1. Los de doble imposición de carácter general ofrecen una panorámica bastante homogénea. Coinciden en uno de los aspectos que integra al ámbito objetivo del intercambio de información; la consideración de ésta como vehículo adecuado para la aplicación del

(1) El proyecto de Modelo de Convenio Multilateral sobre "Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal" elaborado por el Grupo de Trabajo nº 8 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tampoco contiene mayor precisión sobre el término. Tampoco el "Modelo de Convenio relativo a la "Asistencia Administrativa Mutua en materia de Recuperación de créditos Fiscales" elaborado por el Grupo de Trabajo nº 1 del citado Comité. Sin embargo, el "Informe explicativo del Convenio europeo sobre la obtención en el extranjero de informaciones y pruebas en materia administrativa" elaborado por el Consejo de Europa, en 1977, precisa en su comentario al artº 7 que la alteración del orden público supone "un atentado contra los principios sobre los cuales se funda el sistema jurídico de un Estado".

Convenio se contiene en casi todos ellos. Los firmados con los Países Bajos, el Reino Unido y Marruecos no contemplan, sin embargo, la posibilidad de que tal intercambio sirva para la aplicación de la legislación interna relativa a los Impuestos comprendidos en el Convenio. Otros Tratados contienen normas que completan el ámbito objetivo del compromiso: el de Italia reconoce en tal intercambio un medio adecuado para impedir la evasión fiscal. El del Reino Unido es más complejo; por un lado es restrictivo (no se alude a la aplicación de la legislación interna); pero por otro es más amplio (prevención del fraude), y difuso, pues prevé una función de difícil logro y concreción (evitar el fraude de ley en relación con los impuestos objeto del Convenio) (1). El Convenio con los Países Bajos, en el Protocolo, dispone que "las autoridades competentes no se obligan a suministrar informaciones de carácter general" (ap. XV); también queda excluida la información sobre Bancos o instituciones similares, como Compañías de Seguros (ap. XVI).

El ámbito subjetivo del intercambio queda reducido a los residentes de uno u otro de los Estados Contratantes. La ampliación que supuso el Modelo de 1977 al declarar no aplicable la limitación del artº 1 ("el Convenio se aplica sólo a los residentes se recoge en el Convenio con Italia. Los restantes siguen el criterio tradicional).

(1) La Ley General Tributaria, en su artº 24, ap. 2, dicta unos principios tendentes a evitar el fraude de ley. El expediente especial al que se alude y que sirve para la declaración de tal fraude ha sido reglamentado por el Real Decreto 1919/1979 de 29 de junio (BOE de 6 de agosto de 1979).

Desde el punto de vista formal, los únicos Tratados que contienen normas especiales son: el de Noruega (admite la adopción de disposiciones especiales y comunicaciones mutuas para hacer efectivo el Convenio (ap. 4 y 5 del artº 27); Suecia (existe un Acuerdo Especial sobre Intercambio de Información de 14 de septiembre de 1979, que recoge las modalidades de intercambio vulgarmente denominadas automática" y "espontánea"; dicho Acuerdo es aplicación concreta de lo previsto en la Adenda Protocolaria nº 6 al artº XXVII, ap. 1 del Convenio), y Marruecos (se especifican las formas de intercambio: de oficio - espontáneo - o previo requerimiento (ap. 3 del artº 26).

El tratamiento jurídico del intercambio de información coincide en algunos puntos. La obligación de secreto se recoge en todos los Convenios. También la posibilidad de trasladar tales informaciones a las autoridades encargadas de la gestión y de la recaudación de los impuestos. Sin embargo, la ampliación de este ámbito personal, incluyendo a las personas o autoridades encargadas de los procedimientos declarativos y/o ejecutivos tributarios, y de los recursos que se susciten en relación con los impuestos comprendidos en el Convenio, sólo se contempla en los Convenios con Italia y con Polonia. Los Convenios con Bélgica y con Marruecos aluden sólo a las autoridades competentes para la resolución de tales recursos. Y el Reino Unido, además de esta posibilidad, se refiere a las Autoridades o personas encargadas de la tramitación de los procedimientos declarativos y/o ejecutivos aludidos. El hecho de que el intercambio constituya un compromiso voluntariamente aceptado por los Estados Contratantes, determina una interpretación restrictiva del precepto en que tal compromiso se contenga. Cualquier extensión de su ámbito puede conllevar una denuncia o incumplimiento de la otra parte.

Los límites establecidos con carácter general (legales y administrativos, técnicos, y económico-políticos) se recogen,

sin excepción en todos los Tratados españoles.

6.2. Los Convenios de Navegación, dada su especialidad, no contienen reglas concretas relativas a tal materia. Sólo los de Argentina y Venezuela incorporan preceptos referentes al intercambio de información. El de Argentina dispone que las Autoridades Competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información necesaria para la aplicación del Convenio (artº 6). El de Venezuela es más amplio pues además de lo apuntado (artº 5), exige que las empresas marítimas y aéreas presenten, de acuerdo con la legislación del Estado donde operan y a efectos estadísticos, una declaración de los resultados económicos de sus operaciones de transporte marítimo o aéreo, y de las operaciones con ellas conexas (artº 4º, ap. 4).

Estas modalidades informativas son actividades distintas de las consultas que las partes pueden realizar y que tienden a asegurar la recíproca aplicación y cumplimiento de los principios y disposiciones del Convenio (1). Anteriormente las hemos considerado como una forma de aplicación del procedimiento amistoso (2).

6.3. Los Convenios de Transporte Aéreo Comercial, además del artículo que prevé el procedimiento a seguir en caso de que se susciten controversias respecto de la interpretación o aplicación del Tratado, tema éste considerado anteriormente (3), incorporan

(1) cfr. artº II,2) del Convenio con Chile; artº 3º,2) del Convenio con Argentina, y artº 3º,ap. 2) del Convenio con Venezuela.

(2) Punto 6.2. del Comentario al artº 25.

(3) vid. punto 7 del Comentario al artº 25.

un precepto, casi siempre del mismo tenor, en cuya virtud las Autoridades Aeronáuticas de los Estados Contratantes se consultarán frecuente y regularmente, con espíritu de estrecha colaboración a fin de asegurar la aplicación e interpretación satisfactoria del Acuerdo. Además, algunos Tratados recogen la obligación recíproca de facilitar los informes estadísticos que razonablemente se consideren necesarios para conocer los datos referentes al tráfico efectuado. Es el caso de los Convenios con el Gabón (artº XI), Paraguay (artº XI), Túnez (artº XI), la URSS (artº XI), y Uruguay (artº XVII).

La observación que merecen tales normas alude al problema de que la aplicación e interpretación del Convenio, en su faceta fiscal, se realice por unas Autoridades - las Aeronáuticas ajenas a la temática tributaria. La incongruencia de incluir temas tan específicos como los fiscales -sobre todo los vinculados a la imposición directa - en Convenios de finalidad tan distinta es evidente. Por lo demás la incorporación de tales obligaciones en el texto legal es una manifestación más de la colaboración internacional en materia informativa.

Artículo 27
=====

Agentes diplomáticos y Funcionarios
Consulares.

Las disposiciones del presente Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios del Derecho Internacional o en virtud de acuerdos especiales (a) (*).

1. La exégesis del presente artículo implica la consideración de dos aspectos jurídicos diferentes : el primero, se relaciona con el sentido y significado del propio texto; y el segundo, se refiere al régimen jurídico fiscal excepcional que se reconoce para los agentes diplomáticos y funcionarios consulares.

El significado del artículo es claro: los Estados Contratantes no modificarán negativamente, por medio de un Convenio de doble imposición, los privilegios fiscales de que disfrutaban determinadas personas al servicio de un Estado; su vigencia se ha reconocido en el ámbito del Derecho Internacional por plasmarse en Convenciones

(a) Coincide plenamente con el Modelo de 1963.

(*) Sobre el tema puede verse:

-Lemus Chávarri, F: "Régimen Fiscal de las misiones y de los Agentes acreditados en España", en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero. Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado. Madrid 1973, págs 793-830.

-Gomez Tarragona, F: "Tributación de los funcionarios de los Organismos Internacionales", en XX Semana... op. cit. págs 832-852.

-De la Villa, José M^a : "La temática internacional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Vol. XXIX, nº 142, julio-Agosto 1979; págs 894 a 900.

multilaterales de general aceptación, en Tratados bilaterales, en normas internas dictadas por aplicación del principio de reciprocidad, o bien en la mera costumbre como consecuencia del carácter representativo que el Agente diplomático ostentaba del príncipe o señor al que servía. El artículo del Modelo de forma imperiosa dice que "las disposiciones del presente Convenio no afectarán", ello equivale al reconocimiento explícito de los privilegios diplomáticos y consulares. Sin embargo, el hecho de admitir tal régimen excepcional no implica la exclusión de las normas convencionales, porque el Convenio al establecer que éste no les afecta, está manteniendo la vigencia del Tratado de doble imposición; p. ej. las rentas que un diplomático residente en el Estado B y representante del Estado A, obtenga en el Estado B producto de una inversión, quedan, desde luego, sujetas a las normas convencionales. No obstante, la aplicación simultánea de varios regímenes fiscales, como es el que deriva de ostentar una determinada cualidad - el ser diplomático - y el que dimana de la pertenencia a un Estado como ciudadano del mismo, puede ocasionar, en casos extremos, situaciones excepcionales no queridas. El diplomático reside de hecho, pero no es considerado residente legal del Estado en que ejerce las funciones de tal (Estado B); si las rentas (p.ej. cánones) que percibe y que tienen su origen en el Estado que le acredita (Estado A) no fueran gravadas en este Estado por no residir en él de hecho y corresponder su gravamen al Estado de la residencia efectiva (Estado B) y tampoco en este Estado B, por aplicación de los principios generales de Derecho Internacional, se produce una situación de exención total. Por esta razón el Convenio de doble imposición determina que en tal caso el derecho o facultad de gravar corresponde al Estado acreditante (Estado A).

Para obviar situaciones tan anormales, las legis

laciones internas de los Estados, en el régimen de tributación personal, introducen cláusulas que tratan de evitar tal situación. Dichas normas consideran al agente diplomático o consular residente del Estado acreditante sometiéndole a las mismas obligaciones que los residentes de este Estado, a pesar de que de hecho residen en el Estado en que están acreditados. La referencia que el artº 4 del Modelo hace a la legislación interna de los Estados Contratantes implica la consideración de ésta en su conjunto. Por ello, además de las normas que vinculan la residencia a la permanencia habitual en un determinado territorio, deben tenerse en cuenta las que, sobre la base de la cortesía internacional, implican la extensión de aquel concepto al atribuir la condición de residentes a los que de hecho no lo son. En contrapartida, y por idéntica razón, las legislaciones renuncian a considerar residentes a los de igual condición, pero pertenecientes a otro Estado.

La temática de la residencia en relación con los Agentes diplomáticos o consulares se completa con la norma, incorporada actualmente como segundo párrafo del apartado 1 del artº 4 del Modelo (1), en cuya virtud, en ningún caso, la residencia se vincula al hecho de percibir rentas o poseer un patrimonio en un Estado. La residencia es un concepto jurídico ligado a situaciones personales de adscripción a un determinado lugar, pero no a supuestos fácticos de percepción de rentas o posesión de patrimonios. Por ello, no se discute el derecho a gravar tales conceptos por parte del Estado en que se generan las rentas o se detenta el patrimonio. En el caso de que el agente diplomático acreditado en el Estado B, perciba rentas de o posea un patrimonio en el Estado A, el derecho total a gravar correspo

(1) "Sin embargo, esta expresión -residente de un Estado Contratante no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo".

derá a este Estado, no sólo porque, en virtud de la cortesía internacional y de las propias normas convencionales (que a su vez se remiten a las internas) es residente de este Estado, sino también porque éste es el Estado fuente. Si, por el contrario, las rentas o patrimonio proceden de o radican en el Estado B, éste Estado fuente podrá gravarlas de acuerdo con las normas del Convenio. Estas, normalmente, le concederán un derecho de imposición limitado (v.gr. en intereses, dividendos y cánones). Pero en ningún caso la vinculación con el Estado B, determina que el perceptor de las rentas o el poseedor del patrimonio, por estos sólo hechos pueda ser considerado residente de este Estado. En definitiva, la vinculación que supone la residencia quiebra por exceso o por defecto en el caso de agentes diplomáticos o consulares, propios o ajenos ; pero nunca tal residencia viene determinada por vínculos meramente reales, v.gr. rentas o patrimonio. Según de donde procedan éstos, el derecho a gravar corresponde a uno u otro Estado.

2. La legislación española es expresiva en este punto. La determinación legal de quienes son sujetos pasivos por obligación personal se completa, en el artº 8º de la Ley 44/78, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 24 de su Reglamento, con la ficción legal de considerar residentes a quienes en realidad no lo son. Tal es el caso de nacionales españoles cuyo domicilio o residencia en el extranjero lo sea por su condición de :

a) miembros de Misiones diplomáticas españolas, ya sea como Jefe de Misión, como miembro del personal diplomático o como miembros del personal administrativo y técnico o del personal de servicios de la misma;

b) miembro de las oficinas consulares españolas, ya sea

como Jefe de las mismas o como funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los Vicecónsules honorarios o Agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos;

c) titulares de cargo o empleo oficial al servicio de Estado español como miembros de las Delegaciones permanentes acreditadas ante Organismos o Conferencias internacionales, o formando parte de Delegaciones o Misiones de Observadores en extranjero; y

d) funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial no diplomático ni consular.

Como España les someta a tributación con arreglo a un criterio personal, existirá doble imposición si el país receptor opta por criterio similar. Si este Estado sigue un criterio territorial no se plantea problema, pues las rentas que tales personas perciban (sueldos y remuneraciones similares) no puede entenderse que proceda de este segundo país. Otro caso lo constituyen las rentas (dividendos, intereses, etc) que dichas personas pueden percibir y cuya fuente radica en el país de su residencia de hecho. La coincidencia de dos criterios contrapuestos (residencia y territorialidad) implica efectivamente una doble imposición. El primer supuesto (coincidencia de dos criterios personalistas) es totalmente improbable que se produzca dada la aceptación universal de los Convenios de Viena y la consagración de la extraterritorialidad fiscal del personal diplomático. El segundo caso, implica que el país de la residencia legal, España, arbitre un procedimiento que enerve la duplicidad impositiva. Esto es precisamente lo que hace la Ley, en su artº 30, en donde se establecen las medidas unilaterales para evitar el doble gravamen (1). No es necesario advertir que en el caso de que exista un Convenio de doble imposición, éste es el instrumento adecuado para lograr tal finalidad.

(1) cfr. artº 128 del Reglamento de este Impuesto de 3 de agosto de 1981.

3. El régimen de residencia de los funcionarios diplomáticos y consulares se completa con el artº 9º de la Ley 44/78 y 25 del Reglamento. Se determina el tratamiento fiscal de tales funcionarios, pero desde perspectiva contraria: es decir cuando España es el país huésped. Dicho artículo dice textualmente: "Cuando no procediere la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán sometidos a la obligación personal, a título de reciprocidad y sin perjuicio del sometimiento a la obligación real de contribuir los súbditos extranjeros residentes en España cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo anterior, aplicados a las relaciones de los Estados extranjeros con el Estado español, así como cuando dichos súbditos sean funcionarios de Organismos internacionales con sede en España".

Una exégesis del precepto implica precisar lo siguiente :

a) La preferencia normativa se otorga a los Tratados Internacionales en que España sea parte. Por "Tratados Internacionales" debe entenderse aquellos en que de forma analítica se regula su régimen fiscal (Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, Convenio sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, y sobre Privilegios e Inmunidades de sus Organismos Especializados) y también los que por vía de remisión se refieren al tema (caso de los Convenios de Doble Imposición).

b) Las personas a las que es de aplicación el régimen fiscal excepcional son las enumeradas "mutatis mutandis" en el apartado 2 anterior. Sin embargo, un detenido análisis del precepto lleva a una ampliación del mismo. En este caso se incluye a los súbditos extranjeros funcionarios de los Organismos Internacionales

con sede en España (1).

c) La excepción jurídica aludida consiste en no considerar a tales personas residentes de España, pero manteniendo la vigencia de la obligación real de contribuir. La concurrencia de un régimen de reciprocidad es, por otra parte, requisito inexcusable. Es a la Administración española a la que corresponde la ponderación de las causas y motivos que justifican y legitiman la aplicación de aquélla. Este criterio sinalagmático viene recogido con carácter general en la Ley de 2 de diciembre de 1963 sobre Ambito de aplicación de las leyes fiscales españolas (artº 1) y en la Ley General Tributaria (artº 22, ap. b).

d) El sometimiento a la obligación real de contribuir determina doble imposición si el Estado acreditante o al que pertenecen los funcionarios que prestan sus servicios en los Organismos Internacionales con sede en España, sigue un criterio personalista, de imposición global. La concurrencia de dos soberanías con

(1) Los Organismos Internacionales , actualmente, con sede en España son los siguientes :

- 1º) Comisión Internacional de Pesquerías del Atlántico Sudoriental (Convenio de 27.XI.1973 (BOE 26.XI.74); 2º) Organización Mundial del Turismo (Convenio de 10.XI.75 (BOE 6.VII.77); 3º) Oficina de Educación Iberoamericana (Convenio de 25.V. 1966 (BOE 14.XI.66); 4º) Organización Iberoamericana de Seguridad Social (Convenio de 22.I.1971 (BOE 24.2.72); 5º) Comisión Internacional para la conservación del atún atlántico (Convenio de 29.3.71 (BOE 17.XI.71); 6º) Centro Regional de IBI en España (Convenio de 3.11.76 (BOE 13.V.77); y 7º) Consejo Oleícola Internacional (Convenio de 2.VII.62 (BOE 25.IV.63)).

jurisdicciones distintas y convergentes conduce a tal resultado. Pero es el Estado de la residencia el que, como hemos expuesto, debe evitar la doble imposición.

4. El artículo 27 del Modelo, en relación con los privilegios fiscales de que disfrutaban los agentes diplomáticos o funcionarios consulares se remite a los principios del Derecho Internacional o a los Acuerdos especiales. Uno de estos principios es el de la cortesía internacional, circunscrito básicamente al reconocimiento de la extraterritorialidad aludida. Hoy día los textos que recogen, entre otros, los privilegios fiscales de las representaciones diplomáticas y de las personas que actúan en nombre o representación de un Estado, así como de determinadas Organizaciones Internacionales son los Convenios de Viena y los Convenios sobre Privilegios e Inmunidades de la ONU y de sus Organismos Especializados.

4.1. El Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas es de 18 de abril de 1961; España se adhirió al mismo el día 21 de noviembre de 1967, entrando en vigor para nuestro país, de acuerdo con el artº 51 del Convenio, a partir del 21 de diciembre de 1967(1). El Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares es de 24 de abril de 1963, produciéndose la adhesión española el día 3 de febrero de 1970, y entrando en vigor para España, de acuerdo con su artº 77, el 5 de marzo de 1970 (2). Los Convenios de Viena suponen un gran adelan

(1) El artº 51 de tal Convenio dice: 1. "El presente Convenio entrar en vigor el trigésimo día a partir de la fecha en que haya sido depositado en poder del Secretario General de las Naciones Unidas el vigésimosegundo instrumento de ratificación o de adhesión. 2. Para cada Estado que ratifique el Convenio o se adhiera a él después de haber sido depositado el vigésimosegundo instrumento de ratificación o de adhesión, el Convenio entrará en vigor el trigésimo día a partir de la fecha en que tal Estado haya depositado su instrumento de ratificación o de adhesión".

(2) El artº 77 de este Convenio reitera literalmente lo transcrito en relación con el Convenio sobre Relaciones Diplomáticas.

en la consideración de los privilegios diplomáticos como obligaciones jurídicamente obligatorias y no como simples dictados de las "comitas gentium". Representan la culminación de una serie de intentos tendentes a lograr la regulación unitaria del estatuto de las Legaciones. Antecedentes lo fueron el Reglamento de Viena de 1815, La convención de la Habana de 20 de febrero de 1928, y el proyecto de Convenio de la Harvard Law School.

Tales Convenios, cada uno en su ámbito, especifican los privilegios e inmunidades que corresponden a las personas incluidas en ellos. El Convenio sobre Relaciones Diplomáticas, en su artº 1, distingue los siguientes términos: "Jefe de misión" "miembros de la misión", "miembros del personal de la misión", "miembros del personal diplomático", "agente diplomático", "miembros del personal administrativo y técnico", "miembros del personal de servicio", y "criado particular". El Convenio sobre Relaciones Consulares, se refiere en su artº 1 a Jefe de oficina consular, "funcionario consular", "empleado consular", "miembro del personal de servicio", "miembro de la oficina consular", "miembro del personal consular" y "miembro del personal privado". Consecuentemente con esta variopinta y abigarrada clasificación cada uno de los textos convencionales establece los privilegios e inmunidades relativos a cada uno de tales categorías (1), y que, por lo que a este Comentario interesa, implican la exención de la tributación directa en el Estado donde residen y desempeñen su función. Tales beneficios no se conceden en favor de las personas y con el fin de favorecerlas, sino para garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas o consulares en nombre de los Estados respectivos.

(1) El Convenio sobre Relaciones Diplomáticas, en sus artºs 23, 33, 34, 36 y 37. El Convenio sobre Relaciones consulares, en sus artºs 49 y 50.

Complementario de estos dos Tratados es el "Convenio sobre Misiones Especiales" de 8 de diciembre de 1969, y que con idéntica técnica alude a las categorías de personas incluidas y a los privilegios e inmunidades que les corresponden. España, con motivo de la celebración de la Conferencia de Cooperación y Seguridad Europeas, en 1980 y 1981, ha tenido ocasión en numerosas ocasiones de conceder de forma unilateral, ya que la adhesión oficial no se ha producido, los privilegios plasmados en el texto citado.

Un tema que cabe plantear es el de la interpretación de los términos "agente diplomático" y "funcionario consular" utilizados en el artº 27 del Convenio Modelo de la OCDE. El tema no ofrece mayor problema, pues aunque este Modelo no los define, los Convenios de Viena ofrecen una interpretación adecuada de los Mismos; "agente diplomático" es término genérico que comprende al jefe de la Misión, y a los miembros del personal diplomático de la Misión, considerando como tales a los que posean la calidad de diplomático (1). "Funcionario consular" es toda persona, incluido el jefe de la oficina consular, encargada con ese carácter del ejercicio de funciones consulares (2). La cuestión que a continuación se suscita es la referente a las personas a las que se aplican, simultáneamente, los privilegios diplomáticos y consulares y los Convenios de Doble Imposición, pues los términos del Modelo son más precisos y restringidos que las categorías personales contempladas a los Convenios de Viena. Parece como si el Modelo hubiera querido referirse sólo a unas determinadas categorías de personas, excluyendo a las demás, y admitiendo en cuanto a aquélla la simultaneidad de diferentes regímenes fiscales: el derivado del Convenio y el propio de los diplomáticos o funcionarios consulares. La cuestión suscitada, no ofrece problemas en el ámbito español, ya que al referirse los Convenios suscritos por España¹ la legislación inter

(1) cfr. artº 1 del Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas letras a), d) y c).

(2) cfr. artº 1 del Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares, letras c) y d)

na para determinar la residencia, encontramos en ésta una norma de la amplitud del artº 8 de la Ley del IRPF en donde la extraterritorialidad y el sometimiento a la obligación personal de contribuir afectan a las distintas categorías de personas a las que de forma amplia y detallada se refieren los Convenios de Viena. Es decir la limitación inicial del Modelo queda compensada por la amplitud de la legislación española.

4.2. El Convenio sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas de 13 de febrero de 1946, y la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados, de 21 de noviembre de 1947, a las que adhirió España en 13 de julio de 1974 (1), establecen respectivamente, los que corresponden a dicha organización y a determinados de sus Organismos (2). El privilegio de extraterritorialidad es igualmente aplicable a estas Organizaciones Internacionales y a los funcionarios que las sirven. Vimos como el artº 9 de la Ley del IRPF otorgaba tal régimen a los titulares de cargo o empleo oficial ante Organismos o Conferencias Internacionales; y por su parte la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art 2º, Dos) subordina la aplicación del tributo a lo establecido en Tratados Internacionales. España, una vez depositado el Instrumento de Adhesión a tales Convenios, ha pasado a ser parte del mismo de conformidad con lo que en ellos se dispone.

(1) BOE de 17 de octubre de 1974, y 25 de noviembre de 1974, respectivamente.

(2) De acuerdo con el artº 1 del Convenio de 21 de noviembre de 1947 el término "Organismos Especializados" se refiere a la Organización Internacional del Trabajo (OIT); Organización de Alimentación y Agricultura de las Naciones Unidas (FAO); Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO); Organización Internacional de Aviación Civil (OACI); Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRD), Organización Mundial de la Salud (OMS); Unión Postal Universal (UPU); Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT) y cualquier otro Organismo vinculado a las Naciones Unidas conforme a su Carta.

Una cuestión es la relativa a la aplicación simultánea de los Convenios de Doble Imposición y de los privilegios que les afectan de forma particular. El criterio seguido por la OCDE es que "las Organizaciones internacionales, sus órganos y funcionarios que no estén sujetos en un Estado Contratante, más que en razón de su renta de fuentes situadas en este Estado, no deben beneficiarse del Convenio". Tal opinión es congruente con la segunda proposición del ap. 1 del artº 4 del Modelo de 1977, en donde en ningún caso la residencia se vincula a rentas percibidas o patrimonio detentado en un Estado. El no ostentar la condición de residente implica la no aplicación del Convenio de doble imposición, pues la premisa básica de éste es afectar sólo a los residentes de uno o ambos Estados Contratantes.

4.3. El artº 27 del Modelo, alude también, a los privilegios fiscales contenidos en Acuerdos especiales. Tales Acuerdos se establecen entre un Estado y un determinado sujeto de derecho internacional, y su objeto puede ser diverso. Es destacable que el Convenio de Viena sobre el "Derecho de los Tratados" adoptado en esta ciudad el 23 de mayo de 1969 (1), no es aplicable a tales Acuerdos. Ello no afecta ni a su valor jurídico, ni a la aplicación a los mismos de cualquiera de las normas enumeradas en el citado convenio y a los que estuvieran sometidos en virtud del Derecho Internacional. En el caso de España tales Acuerdos han tenido especial importancia en el caso de Organismos que han fijado su sede permanente o un Centro de operaciones en nuestro país. Estos Acuerdos incorporan una serie de privilegios fiscales otorgados a los funcionarios que sirven a tales organismos, y que se asimilan, durante su permanencia en Españ

(1) El instrumento de Adhesión de España a tal Convenio es de 2 de mayo de 1972 (BOE 13 de junio de 1980).

a los privilegios y exenciones que se concede al personal diplomático de rango equivalente perteneciente a misiones diplomáticas extranjeras acreditados en España.

5. Los Convenios de Doble Imposición firmados por España siguen fielmente, en términos generales, las líneas del Modelo de 1963 y de 1977. Prueba evidente de tal fidelidad es que la casi totalidad de ellos recoge literalmente el contenido del correspondiente precepto del Modelo. Sin embargo, una primera especialidad estriba en que así como la OCDE habla de "Funcionarios diplomáticos y Consulares" (en 1963) y de "Agentes Diplomáticos y Funcionarios Consulares" (en 1977), la mayoría de los Convenios españoles (salvo los de Francia, Países Bajos y Suiza) emplea la rúbrica de "Funcionarios diplomáticos o consulares" lo cual indudablemente es menos exacto ya que diplomáticos y consules tienen reglamentaciones muy similares, pero no idénticas; no obstante, se trata de una diferencia mínima. Una mayor divergencia se comprueba en el Convenio con Bélgica, pues se refiere a "Miembros de una misión diplomática o consular", sin integrarlos en un artículo específico, sino en un precepto genérico titulado : "Otras disposiciones" (artº 27). Amén de esta desviación sistemática, la frase utilizada puede plantear interrogantes en orden al contenido subjetivo del artículo , pues en los Convenios de Viena tales términos tienen un sentido más amplio. En el Convenio con Noruega el precepto alude al dato objetivo de los beneficios otorgados ; por ello el título corresponde a la rúbrica de "Privilegios diplomáticos y consulares". El único Convenio que sigue al Modelo de 1977 es el de Checoslovaquia en donde se lee: "Agentes diplomáticos y Funcionarios consulares".

Atendiendo a otros aspectos más substantivos, el

Convenio con el Canadá presenta innovaciones. Integra una norma en la que se reconoce tácitamente el régimen de extraterritorialidad que afecta a diplomáticos, al someterlos a la obligación personal de contribuir en el Estado acreditante en el supuesto de que estén sujetos a las mismas obligaciones en materia de imposición sobre la renta (el Convenio no se refiere al patrimonio) que los demás residentes de este Estado. El Convenio con Suiza se desenvuelve en la misma línea, si bien contiene dos precisiones distintas : exige que el diplomático posea la nacionalidad del Estado acreditante, y que la identidad de obligaciones en materia tributaria lo sea en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

También es el Tratado con Canadá el que incorpora una norma en la que excluye la aplicación del Convenio a las Organizaciones Internacionales, a sus órganos y funcionarios , y a las personas que sean miembros de una misión diplomática, consular o permanente en un tercer Estado, cuando se encuentren en el territorio de un Estado Contratante y no estén sometidos en uno u otro Estado a las mismas obligaciones, en materia de imposición sobre la renta, que los demás residentes de dichos Estados. El Convenio con Francia sigue este mismo criterio aún cuando su terminología difiere ligeramente. En ambos casos, lo que los textos legales han pretendido es evitar que tales sujetos de derechos se beneficien del Convenio, cuando su vinculación a uno de los Estados Contratantes lo es únicamente por las rentas percibidas o patrimonios poseídos en los mismos. Es decir cuando no existe más que una simple obligación real de contribuir, pero no un vínculo jurídico de residencia.

Finalmente, en el Convenio con los Países Bajos el artículo 4º, dedicado a la residencia, establece, de modo expreso la extraterritorialidad de los miembros de misiones diplomáticas o consulares, y su sometimiento a la obligación personal de contribuir en el Estado que le acredita, si es nacional de este Estado. El apa

tado V del Protocolo del Convenio (Ad. al artº 4) establece, sin embargo, que tales normas no serán de aplicación a los cónsules honorarios.

Un caso muy específico lo constituye el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor de 13 de diciembre de 1979. El artículo 9, reconoce los privilegios fiscales de las representaciones diplomáticas o consulares de los Estados Contratantes y sus familias. El comentario que sugiere el precepto se circunscribe a los dos siguientes extremos: que su ámbito subjetivo se amplía a las familias de los representantes diplomáticos y consulares; y que, objetivamente, se refiere a un sólo tipo de rentas; a los cánones pagados por derechos de autor.

Artículo 28
=====

EXTENSION TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual, o con las modificaciones necesarias, a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados Contratantes mediante intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados Contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo en cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o en cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo (a) .

1. La única norma que en el Convenio Modelo de 1977 hace referencia expresa al ámbito de aplicación territorial del Convenio es el artº 28. Sin embargo, tal referencia no alude al ámbito geográfico al que inicial y originariamente debe aplicarse el Convenio , sino a otros territorios respecto de los que uno de los Estados Contratantes asume sus relaciones diplomáticas , o que,, inicialmente, fueran ex-

(a) Coincide plenamente con el artº 30 del Modelo de 1963.

cluidos de tal aplicación . Dicha norma puede considerarse como precatoria en razón de una posibilidad o hipótesis que puede o no producirse. Por otra parte dicha disposición no se refiere únicamente al ámbito territorial al que se extiende la aplicación de un Convenio. Contiene otras normas que configuran lo que pudieran denominarse aspectos formales del Tratado; es decir, el procedimiento de aplicación, y la vigencia temporal (entrada en vigor y denuncia). Se trata de una disposición complementaria al conjunto del Convenio, que regula la posibilidad de su extensión espacial, el memento a partir del cual surte efecto dicha ampliación territorial, y la posible cesación de su aplicación como consecuencia de la denuncia que uno de los Estados puede efectuar.

La cláusula encierra, en lo referente a la aplicación extensiva del Convenio, posibilidades alternativas (aplicación a un Estado o territorio respecto de los cuales un Estado asume sus relaciones diplomáticas, o a territorios inicialmente excluidos (1), aunque nada se opone a que tales hipótesis se produzcan simultáneamente en relación con un Estado Contratante. No se trata de supuestos excluyentes sino de hipótesis alternativas de posible conjunción. El precepto alude a aquellos Estados que poseen territorios en ultramar o que por razón de sus posibilidades político-económicas pueden llegar a asumir las relaciones internacionales de otro Estado o territorio . Es evidente que esta última alternativa es más factible que la primera. La norma también comprende los casos

(1) La posibilidad de tal exclusión se desprende , asimismo, de lo dispuesto en el artº 29 del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, en donde se dispone que "un Tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecto a la totalidad del territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo".

en que los Estados Contratantes han excluido expresamente un territorio que forma parte integrante de su unidad nacional, como tal, pero que posteriormente consideren conveniente aplicar el Convenio suscrito. En cualquier caso la aplicación territorial extensiva del Tratado exige que en los territorios a los que el Convenio vaya a aplicarse se exijan impuestos de carácter análogo a los del Tratado. La condición es lógica, pero difícilmente podrá aplicarse un Convenio a impuestos no considerados por el mismo.

2. Además de este artículo, el Convenio Modelo incorpora otra norma que, en base a una interpretación extensiva, podría considerarse referida a la aplicación territorial del Convenio. Tal es la contenida en su artº 2 apartado 1. Al establecerse el ámbito objetivo del Convenio, es decir los impuestos comprendidos en el mismo, se dispone que el Convenio se aplicará a dichos gravámenes independientemente de que sean exigidos por cada uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. El análisis de esta norma lleva a la conclusión que el Convenio se aplica al ámbito geográfico o territorial que el de los impuestos exigibles por cada uno de los Estados Contratantes o cualquiera de las Entidades político-administrativas que lo componen. No obstante, el citado precepto más que al ámbito territorial, que en este caso sólo es un concepto obtenido por deducción lógica, lo que alude es a la integración en el Convenio de los tributos exigidos en un Estado Contratante, considerado éste en su conjunto unitario. Las precisiones efectuadas al comentar el artículo 2, son aplicables en este caso.

3. La ausencia en el Modelo de una norma que deli

mite expresamente el ámbito geográfico, se ha suplido en los Convenios españoles con la incorporación a los mismos de una definición de los Estados Contratantes. Además, en alguno de ellos se ha incluido un precepto equivalente al artº 28. Esta dicotomía se completa con la incorporación de una definición (no contenida, sin embargo, en el Convenio Modelo) del término "Estado Contratante" refiriéndolo a los países que suscriben el Convenio. No se define lo que es un Estado Contratante a diferencia de lo que hace el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (1). Pero se advierte que tantas veces se utilice este término habrá que entenderlo referido a uno u otro país, según proceda en cada caso; de esta forma se evitan repeticiones normativas que en otro caso serían necesarias.

3.1. La definición que de "España" se da en los Convenios no ha seguido una trayectoria uniforme, sino que ha variado de acuerdo con la evolución histórico-política de los tiempos. El Convenio con Noruega, cronológicamente el más antiguo, establece que "el término España designa el Estado español, (España peninsular, las Islas Baleares y Canarias, Plazas y Provincias españolas en Africa)" (artº 3º, ap. 1 b). El Convenio con Suiza, recoge una matización política importante ya que, en relación, con los territorios de Río Muni y Fernando Poo, señala que se encuentran "en proceso de autodeterminación" (artº 3, ap. 1 a). Igual observación se efectúa en los Convenios con Alemania (artº 3, ap. 1, b), Austria (artº 3º, ap. 1 a) etc. Frente a tales definiciones, hoy día anacrónicas, la realidad, en su vertiente política y económica, se ha impuesto y así los Convenios españoles suscritos recientemente recog

(1) El artº 2, ap. 1. f) dice que "se entiende por "Estado Contratante un Estado que ha consentido en obligarse por el Tratado, haya o no entrado en vigor el Tratado".

tales exigencias. Prueba de lo dicho es el Convenio con Marruecos, en el cual "España, significa el Reino de España" (artº 3, ap. 1.a); o los Convenios con Rumania (artº III, ap. 1. a)ii), Checoslovaquia (artº 3, ap. 1 a), o Polonia (artº 28,2), en los que no se hace mención expresa de las ciudades y territorios españoles en Africa por razones fáciles de comprender. Hay que tener presente que el Convenio de Doble Imposición no es, estrictamente hablando, un instrumento político, sino técnico y que la definición que de un Estado se da en el mismo no amplía ni merma la extensión de su soberanía; pero el aspecto político que acompaña a toda negociación internacional ni está ausente del mismo, ni puede prescindirse de él en el momento de establecer alguna de sus cláusulas.

Otra faceta que modernamente se ha recogido al definir los Estados, ha sido la economía, sobre todo en la delimitación de los territorios que pueden constituir posibles fuentes de riqueza, básicamente, energía y recursos naturales. Prueba de ello son las definiciones de España, últimamente adoptadas. El Convenio con el Reino Unido, además de incorporar los términos tradicionales relativos a España, incluye "cualquier área exterior al mar territorial de España que, de acuerdo con la Ley internacional, haya sido señalada o pueda serlo en lo sucesivo, bajo las leyes españolas relativas a la Plataforma Continental, como área en la que pueden ejercerse los derechos de España en lo concerniente al fondo marino y subsuelo y a sus recursos naturales" (artº 3º, ap. 1,b)". Idénticas referencias al suelo y subsuelo marinos se contienen en los Convenios con Bélgica (Protocolo Adicional. Ad. al artº 3, ap. 1.1º,b), Canadá (artº III, ap. a.ii), Dinamarca (artº 3º, 1,c), Francia (artº 3º, ap.1 a), Italia (artº 3, ap. 1,a), Países Bajos (Protocolo Ad. al artº 3 ap. 1 c), Rumanía (artº III, ap. 1, a) ii) y Suecia (artº III,1,b). También en los Convenios con Checoslovaquia (artº 3, ap. 1 a) y Polonia (artº 2

ap. 2). Un caso específico es el de Japón; aún cuando la definición de cada uno de los Estados viene referida al territorio en que se aplican las leyes relativas a los impuestos de cada uno de aquéllos, el Protocolo del Convenio, en su punto 1, alude a la posibilidad de someter a gravamen las rentas obtenidas por un residente de las actividades de exploración o explotación de recursos naturales de la plataforma continental (1).

Por lo que se refiere a España la inclusión de tales territorios es congruente, por otra parte, con su propia normativa interna. Concretamente la Ley 15/1978, de 20 de febrero (2), sobre zona económica, establece que "en una zona marítima denominada zona económica exclusiva, que se extiende desde el límite exterior del mar territorial español hasta una distancia de doscientas millas náuticas, contadas a partir de las líneas de base desde las que se mide la anchura de aquél, el Estado español tiene los derechos soberanos a los efectos de la exploración y explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marítimo y de las aguas adyacentes" (artº 1º, Uno, primer párrafo). Una observación importante es que tales actividades de exploración se entienden sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes internacionales.

3.2. Además de tales definiciones, algunos Convenios han incluido un precepto del talante del artº 28 del Convenio Modelo. El Tratado con Alemania extiende la aplicación del Convenio al Land de Berlin, salvo declaración expresa en contrario por parte del Gobierno de la República Federal de Alemania (artº 28). El Convenio hispano-danés, inicialmente, excluye de la definición del término "Dinamarca" las islas Faeroe y Groenlandia (artº 3º, ap. 1, b) pero en su artº 29 admite su aplicación ulterior a cualquiera de

(1) La problemática conceptual y tributaria de la Plataforma Continental se refleja con suficiente detalle en el artº de AZCARRAGA J. "El concepto de plataforma Continental ante el Dº Tributario" en XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1973, págs 777 a 791.

(2) BOE de 23 de febrero de 1978.

los territorios excluidos especialmente de la aplicación del Convenio. El hispano-francés a pesar de que el término "Francia" designa a los departamentos europeos y de ultramar - Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión - de la República francesa (artº 3º, ap. 1,b), reitera expresamente la extensión del Convenio" a los territorios franceses de ultramar" (artº 30); el hispano-holandés podrá aplicarse, igualmente, a Surinam y a las Antillas neerlandesas (artº 31); el Tratado con Noruega no sólo excluye expresamente a Svalbard , (Spitzbergen), Jan Mayen, y demás dependencias fuera de Europa (artº 3º ap. 1, a) sino que tampoco contiene un precepto que prevea la extensión territorial del mismo; El hispano-portugués, considera a Portugal como "Portugal europeo" comprendiendo el territorio continental y los Archipiélagos de Azores y Madeira (artº 3º ap.1, c), sin perjuicio de su posible extensión "a parte o todo el territorio de Portugal que ha sido del ^{excluido} 'ambito de aplicación del Convenio" (artº 29). El del Reino Unido contiene una norma que prevé su extensión territorial a cualquier territorio de cuyas relaciones internacionales sean responsables uno u otro Estado Contratante (artº 29), pero no se refiere expresamente a ningún territorio especial ; las "Channel Islands" (Jersey y Guernsey) y la Isla de Man no se comprenden en el Convenio porque no forman parte del Reino Unido. Finalmente, el Convenio con Polonia utiliza el marco del artº 28, para definir el significado de Polonia y España, pero sin referirse en absoluto a su posible extensión territorial; el título del precepto es significativo : "ámbito territorial".

7. DISPOSICIONES FINALES.

Artículo 29
=====

ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en.....lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación, y sus disposiciones se aplicarán:

- a) (en el Estado A):.....
b) (en el Estado B):.....(a)

1. Uno de los aspectos que integran el ámbito de aplicación formal de un Convenio lo constituye el tiempo; éste determina la fecha de entrada en vigor del Tratado y el momento a partir del cual sus disposiciones se aplican ; en estos supuestos juega como dato inicial Como elemento final actúa cuando, como consecuencia de su denuncia por alguno de los Estados Contratantes, el Convenio deja de producir efectos. Pero la vigencia, considerada en su unidad, no se produce sin más sino que se precisa el cumplimiento de unos trámites procedimentales de acuerdo con el régimen constitucional de cada país. Por otra parte, la denuncia tampoco está libre del requisito formal.

El Modelo en los artículos 29 - entrada en vigor - y 30 - denuncia - regula parcialmente estos extremos, incluyéndolos en el Capítulo VII, bajo el título genérico de "Disposiciones Finales", Más que regulación parcial lo que el Modelo hace es una formulación o enunciación genérica, dejando a los contratantes no sólo el cumplimiento de los trámites necesarios para el Tratado entre en vigor sino la determinación de la fecha de su aplicación. En caso de denuncia específica mayores detalles, pero deja a las partes interesadas la concreción del

(a) Coincide con el equivalente del Modelo de 1963.

momento en que deja de aplicarse. Todo ello sin olvidar que, en todo caso, el Modelo tiene carácter indicativo y no obligatorio. Por último, una observación : que aún cuando cabe un tratamiento unitario del aspecto temporal aludido, por razones sistemáticas se desglosa el artº 30 , considerándole separadamente.

2. Llama la atención que, entre las diversas formas de manifestación del consentimiento en obligarse por un Tratado, se ha optado por la ratificación (1), no como modalidad que implique una más perdurable vigencia, sino por ser el procedimiento normalmente exigido en las legislaciones internas de los Estados. En España, la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, en su artº 13, exige la ratificación de los Convenios para que las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en ellos tengan eficacia (2). La Constitución de 31 de octubre de 1978, en su artº 94, apartado 1, dispone que "la prestación del consentimiento por obligarse por medio de Tratados o Convenios exigirá la previa autorización de la Cortes Generales en los siguientes casos: ... d) Tratados o Convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda pública".

(1) El artº 11 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1966, dispone que "el consentimiento de un Estado en obligarse por un Tratado podrá manifestarse mediante la firma, el canje de instrumentos que constituyan un Tratado, la ratificación, la aceptación, la aprobación o la adhesión, o en cualquier otra forma que se hubiese convenido".

(2) Dicho artº 13 dice literalmente: "las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en Acuerdos o Tratados Internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean éstos ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional".

Los Convenios de Doble Imposición han de ser ratificados, pues implican para el Estado obligaciones o compromisos financieros de carácter y contenido económico; además supone la afirmación del principio de legalidad. Si "la facultad de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes" (1), la posibilidad de renunciar totalmente a un gravamen, otorgando la potestad tributaria al otro Estado, o bien de compatibilizar tal potestad, exige la ratificación de estos Convenios.

El artículo del Decreto 801/1972 de 24 de marzo, sobre Ordenación de la actividad administrativa en materia de Trámites Internacionales, es preciso. La ratificación, que debe constar como requisito en el propio texto convencional, exige que el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Asuntos Exteriores, remita el Convenio a las Cortes Generales; cumplido el trámite y aceptado el texto del Convenio, el Ministro de Asuntos Exteriores extiende el correspondiente instrumento de ratificación que es firmado por el Rey, en su calidad de Jefe del Estado, y refrendado por el Estado Ministro. Seguidamente, el Ministerio de Asuntos Exteriores adopta las medidas pertinentes para proceder al canje o al depósito de tal instrumento (2). Trámite ulterior es la publicación del Convenio en el Boletín Oficial del Estado, momento a partir del cual las normas contenidas en él pasan a formar parte del ordenamiento interno, no pudiendo ser modificadas, derogadas o suspendidas sino en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las

(1) cfr. artº 2 de la Ley General Tributaria.

(2) artºs 16, 17 y 18 del Decreto.

normas generales del Derecho Internacional(1).

3. Los Convenios españoles de doble imposición han sido ratificados y los instrumentos de ratificación se han intercambiado en el país indicado en el propio texto. Constituye una excepción el Convenio de Dinamarca ; la determinación se ha substituido por la indicación de que el Tratado entrará en vigor quince días después del intercambio de las notas acreditativas de que cada Estado Contratante ha cumplido el procedimiento constitucional exigido para la entrada en vigor en cada uno de ellos.

Una cuestión de interés es la relativa al examen de las distintas fórmulas utilizadas por los Tratados españoles para determinar las fechas de entrada en vigor y momento de aplicación de sus normas. Ambos conceptos son distinguibles. El primero - entrada en vigor - hace referencia al cumplimiento de los requisitos exigidos para ello, e implica la constancia del consentimiento de los Estados negociadores en obligarse por el Tratado. La aplicación amén de vincularse con el régimen retroactivo o irretroactivo del

(1) El número 5 del artº 1º del Título Preliminar del Código Civil con la redacción dada por el Decreto 1836/1974 de 31 de mayo (BOE de 9 de julio) dispone : "Las normas contenidas en los Tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado". El artº 96 de la Constitución , en su apartado 1, establece : "los Tratados internacionales válidamente celebrados una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del Ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional".

Convenio y con el tipo de tributos a que afecta, implica la confirmación práctica y efectiva de aquella vigencia.

3.1. La entrada en vigor depende del intercambio de los instrumentos de ratificación. Ambos momentos pueden o no coincidir depende de que se establezca o no la "vacatio legis". Si no hay vacío legal, coinciden intercambio de instrumentos de ratificación y entrada en vigor. Es el caso de los Convenios suscritos con Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Rumanía, Suecia, Suiza y Polonia. Por el contrario, otros Convenios han acudido a tal sistema, aún cuando no todos los Tratados coinciden en el periodo fijado. El Convenio con Austria establece el plazo de cincuenta y tres días; los Convenios con Alemania y Portugal, un mes. Treinta días, en los Tratados con Japón, Noruega, Reino Unido y Marruecos; y quince días en los de Bélgica y Canadá. Un caso específico lo constituye el Convenio con EEUU, pues el Canje de Notas constitutivo de Acuerdo se produce sucesivamente y en distinta fecha: el 16 de abril de 1930 la comunicación española, y el 10 de junio de 1930 la americana. Con arreglo al moderno Derecho de los Tratados (1) hay que considerar válida la segunda de ellas; éste fué el momento en que existe constancia del consentimiento de ambos Estados en obligarse por el Tratado.

Los Convenios referentes a las entidades de navegación marítima y/o aérea no constituyen excepción a lo expuesto. De ello el de Chile fija un periodo de "vacatio legis" de 30 días, siendo también éste el sistema de los de Argentina y Venezuela. Los Tratados suscritos con EEUU, Irlanda y Sudáfrica no siguen tal criterio

(1) Artº 24, apartado 2 del Convenio de Viena de 1969.

Los Convenios de Transporte Aéreo con cláusula de exención impositiva para impuestos directos siguen la casi totalidad de ellos, salvo el de Gabón y Polonia (1) un procedimiento especial reconocido en el Decreto 801/72 (2), ya citado. Incorporan una cláusula en la que se admite la aplicación provisional del Tratado (que coincide con la fecha de su firma) , y se establece su entrada en vigor definitiva en el momento en que ambas partes se hayan notificado mutuamente el cumplimiento de las respectivas formalidades constitucionales para su entrada en vigor. El artº 30 del Decreto exige, en tal caso, la publicación del texto convencional en el "Boletín Oficial del Estado" , y posteriormente la de la fecha de entrada en vigor definitiva o, en su caso, la de terminación de su aplicación provisional. El artº 31 , impone también que en el citado Boletín se publique una comunicación suscrita por el Secretario General Técnico del Ministerio de Asuntos Exteriores en la que se indique la fecha en que el tratado obliga a España y debe por tanto, procederse a su aplicación. Añádase que, salvo los casos de Túnez y Uruguay, en los demás supuestos la entrada en vigor definitiva ya se ha producido.

Casos especiales son los de Colombia y Cuba. En el primero, se trata de un Protocolo Adicional al Convenio Aéreo hispano-co

(1) En el Cuadro de vigencias figura la fecha del intercambio de los instrumentos de ratificación , por haber sido éste el sistema seguido; no obstante, también se establece , en ambos supuestos, una fecha provisional de entrada en vigor.

(2) El Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, prevé en su artº 25, la aplicación provisional de un Acuerdo o parte de él, si el propio Tratado lo dispone o si los Estados Contratantes han convenido en ello de otro modo.

lombiano de 11 de diciembre de 1951; en el de Cuba , de un Canje de Notas, constitutivo de Acuerdo, para la modificación del Anejo al Convenio Aéreo de 19 de junio de 1951; este supuesto llama la atención por existir la Orden Ministerial de 20 de febrero de 1966, que exime de impuestos directos, en régimen de reciprocidad, a las Entidades de Navegación aérea residentes de Cuba (1).

Las Ordenes Ministeriales dictadas por el Ministerio de Hacienda y que han declarado la exención por reciprocidad de las compañías de navegación aérea, no presentan especialidad alguna en cuanto al procedimiento de elaboración, publicación y entrada en vigor. Únicamente y para la aplicación de la exención, la Dirección general de Tributos o la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, expedirán los oportunos certificados a favor de las entidades residentes del país a que afecte la exención.

3.2. La aplicación normativa alude al momento en que los Convenios comienzan a surtir efectos. La potencialidad jurídica ínsita en la norma despliega toda su eficacia. Es cuando de hecho la norma consolidada de forma concreta y definitiva su vigencia. El Modelo de 1977 distingue la entrada en vigor del Convenio y la aplicación de sus disposiciones. Para lo primero identifica tal momento y el del intercambio de los instrumentos de ratificación. La aplicación normativa la deja al arbitrio de los Estados Contratantes los cuales en sus negociaciones determinan la fecha a partir del cual el Convenio surte efectos. Temas ligados son , la publicación

(1) Los supuestos en que existiendo una disposición reguladora de las exenciones, en régimen de reciprocidad, de las Entidades de navegación aérea, se ha dictado otra posterior no son infrecuentes (v.gr. casos de Africa del Sur, Argentina, Bélgica, Brasil, Países Bajos, Reino Unido y Uruguay). Sin embargo, el sistema derogatorio utilizado ha sido más técnico, pues se ha acudido a los Convenios de Doble Imposición de carácter general, o específicos de navegación marítima y/o aérea. Los casos de Cuba y Uruguay constituyen excepción a lo dicho , pues la derogación tácita se ha producido utilizando la vía impropia de los Convenios de Transporte Aéreo Comercial.

oficial, y la retroactividad o no de las normas convencionales. También, en caso de retroactividad el de la posible devolución de impuestos correspondientes a periodos anteriores. Otra cuestión es la referente a las normas que expresa o tácitamente quedan derogadas como consecuencia de la vigencia del nuevo texto jurídico.

3.2.1. La Ley General Tributaria en el artº 20, establece que "las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artº 1º del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo determinado o indefinido, previsto en la respectiva Ley..." El artº 1º ap. 5 del Código Civil, exige la publicación íntegra de los Tratados internacionales en el "Boletín Oficial del Estado para que sus normas jurídicas sean de aplicación directa en España"; y el artº 2º establece un periodo de "vacatio legis" de veinte días a contar desde el día siguiente a su completa publicación en el "Boletín Oficial del Estado, salvo que otra cosa se disponga. El Decreto 801/1972, en los artºs 29 a 34, alude a diversas formas de publicación, aunque en todo caso, queda claro que "los Tratados en los cuales España sea parte se publicarán en el "Boletín Oficial del Estado". La Constitución española de 1978, en el artº 96, apartado 1, dispone que "los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno". Todo este cúmulo de disposiciones confirma dos cosas: que la publicación íntegra oficial del texto es indispensable, y que la vigencia efectiva de las normas comienza, salvo disposición en contrario, a los veinte días de tal publicación.

Todos los textos legales españoles que, de uno u otra forma, han regulado el régimen de la tributación internacional han sido publicados oficialmente en España, salvo, que conozcamos, el Canje de Notas con EEE, de 1930, relativo a los beneficios deri-

vados de la navegación marítima, y el Protocolo Adicional de 1968 al Convenio de Transporte Aéreo con Colombia de 1951.

La determinación del momento en que tales textos han sido publicados no tiene especial relevancia en el caso de los Convenios de Doble Imposición, generales y de navegación. En ellos, de forma expresa, y, frecuentemente, retroactiva, se especifica el momento, según los distintos impuestos, a partir del cual son aplicables. En el Cuadro I se determinan estos extremos.

En los Convenios de Transporte Aéreo, el problema que se suscita es el relativo a la fecha concreta de su aplicación. En todos los supuestos, la publicación oficial se ha efectuado posteriormente a la fecha que en el mismo Tratado se ha señalado como fecha de entrada en vigor provisional. Como solución puede pensarse en que habiéndose producido la inserción de tales Tratados en el ordenamiento interno como consecuencia de su aplicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, la propia Ley (Tratado) ha dispuesto su entrada en vigor en la fecha que en ella se determina. Por otra parte la existencia de una entrada en vigor provisional, y otra definitiva no contribuye desde luego a aclarar la cuestión, sobre todo en relación con la cláusula de exención de impuestos directos contenida en los Tratados. Piénsese en la aplicación provisional de un Tratado, que posteriormente no se convierte en definitiva, en relación con la prescripción tributaria. El Cuadro II recoge las fechas de entrada en vigor provisional (coincide con la de la firma del Tratado) y definitiva, si se ha producido, así como las fechas en que han tenido lugar las publicaciones en el Boletín Oficial del Estado. Los casos en que figuran las mismas fechas quiere decir que en el mismo Boletín se ha hecho constar ambas vigencias. El Canje de Notas hispano-Cubano de 22 de julio de 1980, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de febrero de 1981, debe entenderse aplicable a partir del 19 de

marzo de 1981, si se considera el periodo normal de "vacatio legis" (20 días) establecido en el Código Civil. El Protocolo Adicional de 12 y 23 de septiembre de 1968 al Convenio de Transporte Aéreo con Colombia de 1951, no tengo noticia de que haya sido publicado. Cualquiera tipo de conjeturas pueden formularse en este caso, pero será prudente tener en cuenta el artº 27 del Convenio de Viena de 1969, según el cual el incumplimiento de un Tratado no podrá justificarse en las disposiciones del Derecho interno de un Estado Contratante.

Las Ordenes Ministeriales que establecen el régimen de exención por reciprocidad en favor de las Entidades de Navegación aérea no plantean problemas de esta índole; su vigencia se ha producido de acuerdo con la normativa general española. En el Cuadro III se concretan las fechas de acuerdo con este criterio.

3.2.2. La retroactividad de las normas, es una posibilidad reconocida en las leyes si expresamente se hace constar en la propia norma. El Convenio de Viena de 1969 (artº 28) reconoce tal hecho si ésta es la intención de las partes plasmada en el Tratado o consta de otro modo. El Código Civil español (artº 2º, ap. 3) admite la retroactividad de las leyes; y la Ley General Tributaria también, al establecer que las normas tributarias serán aplicadas durante el plazo previsto en la respectiva Ley (artº 20).

Los Convenios españoles de Doble Imposición Internacional han acudido frecuentemente al régimen retroactivo diferenciado los impuestos sobre la renta (la retroactividad opera si las normas convencionales se aplican a tributos cuyo periodo de imposición se hubiera iniciado al entrar en vigor tales Convenios), y los impuestos exigidos en la fuente (la retroactividad opera en cuanto a los impuestos ya devengados al entrar en vigor el Convenio). Los impuestos que inciden sobre las actividades de navegación también se han aplicado retroactivamente en gran número de casos. El Cuadro I recoge en la casilla "Aplicación", las fechas en que los Convenios se han aplicado, en relación con los Impuestos retenidos en la fuente (sobre dividendos, intereses y cánones) y los impuestos sobre

la renta. La "fecha definitiva de entrada en vigor", es , consecuentemente, el parámetro tomado como referencia para determinar en su caso, el mayor o menor grado de retroactividad establecido por el Convenio. En relación con las Entidades de Navegación, su apartado, dentro de la casilla general "Supuestos especiales", refleja el año al cual ya se han aplicado las normas convencionales. En los casos en que un guión llena el espacio quiere decir que el criterio ha sido ^{el} general del Convenio. Todos los Convenios relativos a la navegación señalan un año concreto de aplicación, salvo el de Argentina que establece la retroactividad equivalente al plazo de prescripción legal (Protocolo Adicional).

Los Convenios de Transporte Aéreo plantean el interrogante aludido anteriormente; de optar por la solución allí apuntada, la retroactividad no dejaría de plantear problemas sobre todo en relación con la posible petición de devoluciones de impuestos ya pagados.

Las Ordenes Ministeriales de reciprocidad no plantean problemas de cómputo temporal. La única cuestión es la referente a la cuantificación de los impuestos debidos, dado que su entrada en vigor no coincide con el comienzo del ejercicio fiscal. La posible devolución de impuestos devengados y pagados , supone graves alteraciones burocráticas y económicas sobre todo cuando el periodo hacia atrás se fija muy ampliamente. Por ello en algunos Convenios se han establecido expresamente la no procedencia de devoluciones tributarias v.gr. Convenios con Dinamarca (Protocolo IV, Ad. n.º 2 del artº 30) y con Japón (Protocolo, apartado 5).

3.2.3. La entrada en vigor de una norma supone "ipso iure" la derogación de la anterior del mismo rango, relativa a idéntica materia. Tal derogación puede ser tácita o expresa. En el ámbito de la doble imposición debe indicarse que los casos de deroga-

ciones expresas no han sido los más numerosos. Constituyen una excepción los Convenios con Argentina (disposición derogatoria) que deroga el de 31 de diciembre de 1948 sobre transportes internacionales; con Francia (artº 32, apartado 3) respecto del Convenio de Doble Imposición de 8 de enero de 1963, pero sólo en lo referente a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio (artº 8 a 28); con Italia cuyo artº 28 ap. 3 dispone la cesación del Convenio de 28 de noviembre de 1927 sobre el régimen fiscal de las Sociedades de 28 de noviembre de 1927; con el Reino Unido (artº 30, ap. 3) dejando sin efecto el Acuerdo de 21 de diciembre de 1968 para la exención recíproca de impuestos a las empresas de transporte aéreo y con Suiza (artº 27, ap. 3) derogando el Acuerdo de 26 de noviembre de 1963, relativo a la imposición de las empresas de navegación aérea.

El Cuadro IV recoge, asimismo, todos aquellos casos en que se ha producido una duplicidad normativa, especificándose no sólo la norma existente y la materia regulada por la misma, sino también el tipo y fecha de la norma derogatoria. El análisis del Cuadro revela que en algunos casos la modificación ha estado plenamente justificada (supuestos en que un Convenio de Doble imposición internacional ha sido el instrumento jurídico elegido: v.gr. casos de Africa del Sur, Argentina, Bélgica, Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Suiza, Marruecos y Polonia), mientras que en otros el método utilizado no ha sido tan convincente (v.gr. casos de Cuba y Uruguay). Las Ordenes Ministeriales dictadas en régimen de reciprocidad tienen mayor raigambre y tradición jurídica en su ámbito y cometido concretos que el sistema de los Convenios de Transporte Aéreo, de finalidad indudablemente distinta.

ARTICULO 29
ENTRADA EN VIGOR
(Cuadro I de Vigencias) (1)

Supuestos	Fecha	Ratificación		Entrada en Vigor				Aplicación		Supuestos Especiales	
		Forma	Lugar	Fecha	Vigencia (Días)	30 días	60 días	Fecha Definitiva	Aplicación en fecha de entrada en Vigencia	Extensión de Vigencia	Duración de Vigencia
Alemania	13.7.67	MADRID		14.2.68	15	1 mes		14.3.68	1.1.1968	1.1.1968	-
Austria	14.9.67	MADRID		8.11.67				1.1.68	1.1.1968	1.1.1968	-
Bélgica	28.5.71	MADRID		23.9.72	15			8.10.72	1.1.1972	1.1.1972	-
Brasil	22.3.75	MADRID		3.12.75				3.12.75	1.1.1976	1.1.1976	-
Canadá	10.4.78	MADRID		26.12.80				26.12.80	1.1.1980	1.1.1980	-
Cheslovaquia	12.3.81	PRAGA		5.6.81				5.6.81	1.1.1982	1.1.1982	-
Chile	10.4.78	S.CHILE		12.6.78		30		12.7.78	-	-	-
Dinamarca	12.1.73	-		5.6.73(2)	15			20.6.73	1.1.1974	1.1.1974	No proceden
EEUU	-	-		10.6.30				10.6.30(6)	-	-	-
Finlandia	11.7.68	MADRID		30.10.68				30.10.68(9)	1.1.1969	1.1.1969	-
Francia	7.1.74	PARIS		10.3.75				10.3.75(6)	1.1.1975	1.1.1975	-
Irlanda	10.10.75	DUBLIN		14.2.77				14.2.77(6)	-	-	-
Italia	10.4.78	MADRID		14.11.80				14.11.80	1.1.1977	1.1.1977	-
Japón	13.7.74	TOKIO		21.10.74	30			20.11.74	1.1.1975	1.1.1975	No proceden
Noruega	31.10.63	OSLO		24.4.64	30			24.4.64	1.1.1964	1.1.1964	-
Países Bajos	15.6.72	MADRID		20.9.72				20.9.72	1.1.1972	1.1.1972	-
Portugal	1.12.68	LISBOA		26.2.70	1 mes			26.3.70	1.1.1971	1.1.1971	-
Reino Unido	17.2.76	MADRID		26.10.76	30			25.11.76(9)	1.1.1976	1.1.1976	-
Rumania	16.6.80	BUCAREST		26.6.80				26.6.80	1.1.1980	1.1.1980	-
Sudáfrica	-	-		16.10.73				16.10.73	-	-	1.1.1973
Suecia	7.12.76	ESTOCOLMO		21.12.76				21.12.76	1.1.1975	1.1.1975	-
Suiza	26.1.67	MADRID		2.2.67				2.2.67	1.1.1967	1.1.1967	-
Argentina	7.11.79	-		-	30			-	-	-	Se prevé aplic. retroactiva.
Maruecos	-	-		-	15			-	-	-	-
Tolonia	29.4.80	-		-				-	-	-	-
Venezuela	7.11.79	-		-	30			-	-	-	1.1.1976

NOTAS

(1) El presente Cuadro recoge los Convenios de Doble Imposición generales y de Navegación. Debe tenerse en cuenta que la fecha de Firma del Convenio, que es la que le caracteriza cronológicamente, no figura; tampoco la de su publicación en el BOE por no tener significación a efectos del momento de su aplicación.

(2) Se trata de un intercambio de Notas manifestando el cumplimiento de los requisitos constitucionales exigidos por cada uno de los Estados; por ello no figura el lugar de intercambio de los instrumentos de ratificación.

(3) Este Canje de Notas no ha sido publicado en el BOE; pero sí en el "Recueil des Traités" de la Sociedad de Naciones, correspondiente al año 1931, pags. 408 a 410; en el "Executive Agreement Series" nº 6, Washington, 1930, y en "Tratados Consulares de España". Ministerio de Asuntos Exteriores. 1958, pags 255 a 257

(4) El Canje de Notas modificativo del artº 19 entró en vigor el 1 de enero de 1972; y el que modifica el artº 23, añadiéndole un cuarto párrafo, el día 11 de febrero de 1974.

(5) El Acuerdo complementario de 6 de diciembre de 1977, que modifica el artº 10 del Convenio de 1973, entró en vigor el 4 de abril de 1979.

(6) Este Convenio dejará de surtir efectos cuando el rubricado, de carácter general, entre en vigor.

(7) Los Acuerdos sobre imputación de impuestos no pagados e intercambio de información, ^{3da} de 14 de septiembre de 1979.

.-.-.-.-.-

ARTICULO 29
ENTRADA EN VIGOR
(Cuadro II de Vigencias) (1)

SUFUESTOS PAISES	RATIFICACION			ENTRADA EN VIGOR		FECHAS DE PUBLICACION EN BOLETIN OFICIAL DE LA ENTIDAD EN VIGOR.	
	FECHA	LUGAR	Intercambio Ins- trumentos Ratif. FECHA	Provisional	Definitivo	Provisional	Definitivo
Colombia	-	-	12 y 23 9.68(2)	-	13.10.68	No ha sido publicado (3)	
Costa de Marfil	-	-	-	15.7.76	18.6.79	-	24.3.81
Cuba	-	-	22.7.80	-	19.3.81	-	27.2.81 (4)
Gabón	8.11.77	-	9.11.77	3.5.76	9.11.77	23.12.77	23.12.77
Hungría	-	-	-	30.4 74	10.3.77	19.11.76	8.10.80
Jordania	-	-	-	18.5.77	12.5.79	21.5.80	21.5.80
Liberia	-	-	-	20.8.77	20.9.78	3.9.77	13.4.81
Paraguay	-	-	-	12.5.76	19.10.76	4.11.76	4.11.76
Polonia	11.6.73	-	7.7.73	8.1.73	7.7.73	22.9.73	22.9.73
Tunez	-	-	-	11.1.77	-	21.7.77	-
URSS	-	-	-	12.5.76	17.11.77	15.12.77	15.12.77
Uruguay	-	-	-	13.8.79	-	24.10.79	-

NOTAS

(1) - El presente Cuadro recoge los Convenios de Transporte Aéreo Comercial con cláusula de exención impositiva referente a impuestos directos.

- Se recoge el Convenio con Polonia por no estar todavía vigente el correspondiente de Doble Imposición.

- La fecha de los Convenios, es decir, la de su identificación cronológica, coincide con la fecha de entrada en vigor provisional.

(2) Sustituye al Canje de Notas de 5 de septiembre de 1966.

(3) Pero sí el Convenio de Transporte Aéreo de 11 de diciembre de 1951 (BOE 24 11.53).

(4) El Convenio de Transporte Aéreo fué publicado en el BOE de 25 de abril de 1953.

-.-.-.-.-. -

ARTICULO 29
ENTRADA EN VIGOR
(Cuadro III de Vigencias) (1)

SUPUESTOS PAIS	Fecha de la Disposición	Fecha publicación en B O E	Vacatio Legis" 20 días	Fecha efectiva de aplicación.
EEUU	7.2.66	17.2.66	General del Código Civil	9.3.66
Kuwait	27.6.78	2.8.79	"	22.8.79
Libano	31.1.75	25.2.75	"	17.3.75
Nigeria	26.1.76	9.2.76	"	1.3.76
Méjico	7.2.66	17.2.66	"	9.3.66
Perú	2.7.69	9.7.69	"	22.7.69
R.A. Unida	20.12.68	31.12.68	"	20.1.69
R.D. Congo	22.12.71	2.2.72	"	22.2.72
Argentina (2)	16.2.66	26.2.66	General del Código Civil	18.3.66
Marruecos (2)	2.7.69	9.7.69	"	22.7.69

- (1) Este Cuadro relativo a las OQMM. del Ministerio de Hacienda dictadas en régimen de reciprocidad no corresponde al contenido del arte 29; pero se incluye para completar la visión de conjunto de las normas que regulan, de uno u otro modo, el régimen tributario internacional de las Entidades de navegación aérea.
- (2) Su vigencia actual se supedita a la publicación de los respectivos Convenios de doble imposición.

ENTRADA EN VIGOR

(Cuadro IV. General de Derogaciones)

632

SUPUESTOS	Norma existente	Materia a que refiere	Norma Derogatoria (tipo y fecha)	Observaciones
Africa del Sur	O.M. 18.2.72	Navegación aérea	CDII Navegación marítima o aérea 16.10.73	Derogación tácita
Belgica	O.M. 7.2.66	id. aérea	CDII sobre la renta y el patrimonio 24.9.70	Derogación tácita
Brasil	O.M. 16.2.66	id. aérea	CDII sobre la Renta 14.11.74	Derogación tácita
Canadá	O.M. 7.2.66	id. aérea	CDII sobre la Renta 23.11.76	Derogación tácita
Colombia	Canje no-tas 5.9.66	id. aérea	Canje notas 12 y 23.9.68	Derogación expresa
Cuba	O.M. 20.2.68	id. aérea	Canje notas 22.7.80	Complementario del Convenio de Transporte aéreo comercial de 19.6.51
Checoslovaquia	CDTransp-aéreo 4.9.73	Navegación aérea	CDII sobre la Renta y el patrimonio 8.5.80	Derogación tácita
Francia	CDII 8.1.63	Renta y Patrimonio	CDII sobre la Renta y el Patrimonio 27.6.73	Derogación expresa del Convenio de 1963, salvo Herencias
Italia	CDII 28.11.27	Regimen fiscal de Sociedades	CDII sobre la Renta 8.9.77	Derogación expresa del Convenio de 1927
Países Bajos	O.M. 8.6.66	Navegación aérea	CDII sobre la Renta y el Patrimonio 16.6.71	Derogación tácita
Reino Unido	Canje no-tas 21.12.68 (O.M. 6.2.69(1))	Idem aérea	CDII sobre la Renta y el Patrimonio 21.10.75	Derogación expresa del Canje de Notas de 1968.
Suiza	CDII 27.11.63	Idem aérea	CDII sobre la Renta y el Patrimonio 26.4.66	Derogación expresa del Convenio de 1963.
Uruguay	O.M. 7.2.66	Idem aérea	Convenio Transporte Aéreo 13.8.79	Derogación tácita
Argentina	O.M. 16.2.66 CDII 31.12.48	Idem aérea Idem marítima	CDII Navegación marítima y Aérea 30.11.78	Derogación expresa del Convenio de 1949.
México	O.M. 2.7.69	Idem aérea	CDII sobre la Renta y el Patrimonio 10.7.78	Derogación tácita
Polonia	CDTransp-aéreo 8.1.73	Idem aérea	CDII sobre la Renta y el Patrimonio 15.11.79	Derogación tácita

ARTICULO 30
=====

El presente Convenio permanecerá en vigor hasta que se denuncie por uno de los Estados Contratantes. Cualquiera de ellos podrá denunciarlo por vía diplomática, comunicándolo al menos con seis meses de antelación a la terminación de cada año civil y a partir del año.....

En tal caso , el Convenio dejará de tener efecto:

- a) (en el Estado A):.....
- b) (en el Estado B):..... (:

1. El comentario a este artículo cierra el tema de la vigencia temporal de los Convenios. La cesación de sus efectos, es decir la pérdida de su vigencia, puede deberse o no a la concurrencia de las voluntades de los Estados signatarios. En el primer caso existe un acuerdo; la razón de aquella pérdida tiene base bilateral. El segundo, uno de los Estados Contratantes considerando que los presupuestos políticos, jurídicos o fácticos determinantes de la negociación han quedado superados, provoca su derogación. En estos casos, la causa determinante de la pérdida de vigor, es bilateral o unilateral.

Los Estados Contratantes pueden acordar la derogación expresa en el nuevo texto, o producirse ésta por aplicación del principio jurídico de que la norma posterior deroga la anterior. Desde otro punto de vista, la derogación voluntariamente pactada puede afectar a la totalidad del texto o sólo a algunos aspectos del mismo. Este ha sido el caso del Convenio hispano-francés de 8 de enero de 1963, sobre la renta y sobre las herencias, derogado por el Convenio de 1973 sólo en el referente a la imposición sobre la renta. También es posible que la derogación se produzca entre textos

(a) Coincide con el artº 30 del Modelo de 1963.

no totalmente homogéneos, es decir referentes a materias distintas pero coincidentes en algunos extremos; v.gr. caso de los Convenios de Transporte Aéreo Comercial con cláusula de exención de impuestos directos que han quedado derogados por los de Doble Imposición: Checoslovaquia y Polonia.

La denuncia constituye una forma, dentro del ámbito del Derecho internacional de los Tratados, de provocar unilateralmente la cesación de su vigencia. La denuncia no implica conculcación del principio jurídico "pacta sunt servanda", es decir de que "todo Tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fé (1). Es una posibilidad jurídica incuestionable y de general aceptación. El Convenio de Viena de 1969 admite que un Tratado prevea su denuncia, que, en caso contrario, conste la intención de las partes de admitir su posibilidad, o que ésta pueda inferirse de la naturaleza del Tratado (artº 56).

2. Supuestos distintos a los apuntados, pero que implican variación del contenido normativo de un Tratado, son las modificaciones parciales contractuales del mismo, y las sustituciones automáticas reconocidas expresamente en el mismo. El primer caso no equiparable a una denuncia parcial, se produce por aceptación de ambas partes. Equivale a una derogación expresa, parcial y bilateralmente querida. Esta modificación, prevista y regulada en el Convenio de Viena de 1969 (artº 39), también se recoge en el artº 9.º de la Constitución española de 1978 al establecerse que "sus disposiciones - las de los Tratados internacionales - sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Interna-

(1) Artº 26 del Convenio de Viena de 23 de mayo de 1969.

cional". Esto supone que tales modificaciones deben seguir el mismo recorrido formal que el utilizado para la confección inicial del Convenio, y que la ausencia de tales requisitos determinan su invalidez. Casos concretos en el ámbito español lo han constituido el Canje de Notas de 22 de febrero de 1973, y de 18 y 24 de agosto de 1974 modificativos, respectivamente, de los artículos 19 y 23 del Convenio de Doble imposición con Finlandia; y el Acuerdo Complementario al Convenio hispano-francés de 27 de junio de 1973, de 6 de diciembre de 1977, modificativo del artº 10 del citado Convenio.

La denominada "sustitución automática prevista expresamente en el Convenio", se concreta en la posibilidad que tienen los Estados Contratantes de modificar o derogar su legislación interna referente a los impuestos comprendidos en el Convenio, estableciendo tributos distintos a los existentes en el momento de la negociación y sin que por ello varíe el ámbito objetivo del Tratado. El Comentario efectuado a propósito del punto 4 del artº 2 del Modelo reveló el auténtico significado y extensión de esta posibilidad.

3. El Modelo de 1977 admite la denuncia de un Convenio, subordinado a la misma la continuidad de su vigencia. La denuncia se estructura sobre una base unilateral pero recíproca; quiere decir que no se exige acuerdo entre las partes, y que ambas tienen la posibilidad de hacer uso de tal derecho; la reciprocidad, equilibra la balanza contractual. La denuncia supone, pues, una rescisión unilateral que, necesariamente ha de ser aceptada por la otra parte. El Convenio como todo contrato de base consensual no puede subsistir si una de las partes desea separarse del mismo. Los perjuicios que podrían derivarse de decisiones adoptadas de forma súbita o tajante se compensan con los requisitos que deben acompañar a tal declaración, y con los plazos hábiles establecidos para su válida consideración y efectividad. El Modelo exige utilizar la vía diplomática, au-

que no especifica si el medio instrumental adecuado debe ser la escritura o la palabra; ante la falta de concreción se considera que cualquier procedimiento es válido si queda constancia fehaciente de que tal formulación se ha efectuado. La limitación temporal juega en un doble sentido; estableciéndose, potestativamente, un plazo de carencia en el cual el Convenio^{co} podrá ser denunciado, es decir fijando un tiempo mínimo de duración de sus efectos y aplicación de sus cláusulas; y señalando un periodo mínimo previo - un preaviso - durante el cual necesariamente ha de efectuarse la pertinente declaración. A estos límites se refiere el Modelo cuando alude a la comunicación posterior al año que fijen los Estados (los cuales pueden suprimir tal cortapisa) y a que tal comunicación habrá de efectuarse el menos con seis meses de antelación a la terminación del año civil. Esta última exigencia determina de hecho, que la comunicación que se efectue pasados dichos seis meses equivale a la que se haga en dicho periodo del año siguiente.

Los efectos de la denuncia son equivalentes pero divergentes de los de la entrada en vigor del Tratado; pueden variar de acuerdo con la diferenciación de impuestos considerados, y según que el sistema tributario de cada uno de los países interesados tenga un ciclo temporal diferente. Tales efectos se concretan en la exención de las partes de seguir cumpliendo el Tratado; pero no afecta a ningún derecho, obligación o situación jurídica de las partes creados por la ejecución del mismo antes de su terminación (1).

La Constitución española de 1978, en su artº 96, ap. 2 se expresa terminantemente en cuanto a tal posibilidad, estableciendo que "para la denuncia de los Tratados y Convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aproba-

(1) cfr. artº 70 del Convenio de Viena de 1969.

ción en el artº 94". Esto quiere decir que, con independencia de los requisitos y límites normalmente establecidos en el Convenio mismo, el sentido formalista de la legislación española y el respeto hacia las normas concertadas en los ámbitos internacionales, se concretan en la necesaria intervención de las Cortes Generales, si se procede a la denuncia de un Tratado.

Como dato anecdótico se indica que el ámbito de la doble imposición. España nunca ha denunciado un Convenio de tal índole. Por el contrario las Autoridades suecas denunciaron el Convenio de Doble Imposición de 25 de abril de 1963 y su Texto Complementario de 14 de marzo de 1966, referente ambos a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. Dicha denuncia se efectuó a través de un Canje de Cartas de 26 y 28 de junio de 1974 (1) dejando de tener efectos aquellos textos a partir del 1.º de enero de 1975. El Convenio hispano-sueco de 16 de junio de 1976 se negoció para cubrir el vacío que ocasionó tal proceder.

4. Los Convenios españoles de Doble Imposición admiten todos ellos la posibilidad de denuncia. Sin embargo, la redacción del precepto y su contenido varían según los casos. La filosofía que preside la firma de nuestros Tratados internacionales es la de que sus defectos se perpetúen. En este sentido los Convenios han sido redactados declarando expresamente esta intención. Mientras en unos casos la fórmula utilizada ha sido "... permanecerá en vigor mientras no se denunciado por cualquiera de los Estados Contratantes" (p. ej. caso de Austria, Chile, Finlandia, Francia, Italia, Polonia, etc); en otros se ha optado por incorporar términos, en cierto modo más tajantes,

(1) B.O.E. de 15 de agosto de 1974.

concretados en la frase "... permanecerá en vigor indefinidamente, pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá denunciarlo" (v. gr. casos de Alemania, Bélgica, Canadá, Irlanda, Rumanía, Marruecos etc). Constituyen excepción a lo expuesto los Convenios con Brasil y con EEUU en donde no se hace mención expresa de la duración de su vigencia. En el caso de EEUU, la especialidad del instrumento jurídico utilizado exige la aplicación de los principios generales del derecho internacional ; es decir reconocimiento de su vigor salvo, denuncia o retiro, y admisión de estas posibilidades si se infieren de la naturaleza del Tratado (1). En el caso de Brasil, la redacción de su artº 30, aún cuando no concreta el periodo de duración de vigencia ^{se induce} deduce fácilmente; de la posibilidad de su denuncia que, en caso contrario, el Convenio surte plenos efectos.

La denuncia debe ajustarse a unos requisitos determinados de procedimiento y efectuarse en un periodo concreto. Prácticamente la totalidad de los Convenios exigen que se formule por escrito y utilizando el cauce diplomático . También, en este caso, la uniformidad es total. Los Convenios con Austria, Chile, Dinamarca, Sudáfrica, Polonia, etc disponen que se efectue por tal vía pero no determinan la forma concreta de su exposición . Por el contrario, un sólo Convenio, el de Irlanda establece que se lleve a cabo por escrito pero sin más especificaciones. Los Convenios con Canadá, EEUU, Rumanía y Argentina no contienen referencia alguna a tales requisitos; es más, el Convenio con Rumanía utiliza la frase , realmente inusual, de "dar un aviso de denuncia" sin más.

El plazo en que debe efectuarse la denuncia también se concreta de forma homogénea en los Convenios españoles. Las fórmu-

(1) cfr. el artº 56 del Convenio de Viena de 1969.

Las utilizadas han sido normalmente las siguientes: "hasta el día 30 de junio de cualquier año natural" (Bélgica, Brasil, Canadá, Japón, Rumanía Suecia y Marruecos); "con seis meses de antelación, como mínimo, antes del final de cada año natural" (Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Noruega, etc); o bien "antes del 1 de julio de cualquier año" (Alemania). Pero en todos los casos el cómputo conduce a un mismo resultado, ya que el espíritu que ha presidido los Convenios es que la denuncia se haya con un plazo suficientemente amplio para que contratantes y afectados sepan a qué atenerse, dentro de lo posible..

En lo que difieren los Tratados españoles²⁴ en la fijación de un plazo de carencia; y no sólo en el establecimiento de tal plazo, sino en su determinación. Aproximadamente la mitad de los Convenios no fijan periodo mínimo de vigencia (p. ej. Convenios con Austria, Canadá, Chile, Finlandia, Italia, Reino Unido, Argentina etc); otros sí (v.gr. casos de Alemania, Brasil, Francia, Suecia, Polonia, etc). Dentro de este segundo grupo los criterios difieren; a veces, tal periodo es mínimo (Noruega, siete meses); en otras ocasiones es mucho más amplio (Bélgica, Francia, Japón, etc, 5 años); y en otras, intermedio (Alemania, Brasil, etc 3 años). También difiere el momento a partir del cual se computa el periodo de carencia; es decir el momento inicial o de partida; en unos casos es la fecha de entrada en vigor (Brasil, Japón, Checoslovaquia, etc) en otros las del intercambio de los instrumentos de ratificación (Bélgica) que puede no coincidir con aquélla por existir un periodo de "vacatio legis"; y en otros la de ratificación, que en el periplo jurídico de un Convenio no conlleva efectos hasta que no se produzca el intercambio de los Instrumentos de ratificación (Convenio con Francia).

Desde un punto de vista práctico, cuanto más aproximación exista entre los trámites jurídicos básicos del Convenio y el

momento inicial del cómputo de carencia, la duración efectiva de éste se acorta o alarga. Considerados los datos expuestos, en la actualidad los únicos Convenios con vigencia obligatoria, es decir respecto de aquellos que no cabe la denuncia, son los suscritos con Rumanía (entró en vigor el 28 de junio de 1980) y con Suecia (entró en vigor el 21 de diciembre de 1976). En ambos casos el periodo de carencia es de 5 años. Con Rumanía, por tanto, el Convenio regirá hasta finales de 1985, pues la denuncia, teóricamente podrá formularse el 30 de junio de 1985, y el Convenio dejará de aplicarse en este caso a partir del día primero del año, inmediatamente posterior (1 de enero de 1986), a aquel en que fué dado el aviso (artº XXXI). Con Suecia hasta el 1 de enero de 1983, ya que la denuncia no podrá formularse hasta el 30 de junio de 1982, y el Convenio dejará de aplicarse a partir del día 1 de enero del año inmediatamente siguiente a tal fecha, es decir 1983. Con Checoslovaquia, en vigor desde el 1 de enero de 1982, la denuncia no puede formularse hasta que finalice el año 1985; dejará, en tal caso, de tener efecto desde el día 1 de enero de 1987, si la denuncia se efectúa en los 6 primeros meses del año 1986.

El efecto fundamental que produce la denuncia es la no aplicación ulterior del Convenio. Pero tal efecto exige la concreción del momento en que tal cesación de vigencia se produce, y de los impuestos cuyo régimen de exacción tributaria puede conllevar un distinto tratamiento. En casi todos los Tratados españoles aquella cesación se produce en el primer día del año natural siguiente al en que se produce la denuncia si ésta ha tenido lugar antes de los seis meses del año anterior. La denuncia practicada en los segundos seis meses del año, no afecta al primer año natural siguiente sino ^{al} posterior a éste. La terminología utilizada por los Convenios españoles es muy similar; se alude al año natural siguiente al de la denuncia, aunque no faltan referencias al año civil (p. ej. Convenios con Sudáfrica, Suiza, Checoslovaquia), pero en cualquier ca-

so el día inicial de partida es el día 1 de enero. En otras ocasiones, la cesación de la vigencia no se expresa de esta forma, es decir señalando el momento a partir del cual dejará de aplicarse el Convenio, sino especificando cuáles serán las últimas rentas acogidas al Convenio (v.gr. Convenios con Francia, Bélgica, Brasil etc); por ello, en estos casos la referencia lo es a las rentas que pueden gravarse antes de la terminación del año en que la denuncia surta efectos.

Finalmente, lo mismo que en el caso de entrada en vigor, se suelen diferenciar los impuestos retenidos en la fuente (dividendos, intereses y cánones) y los demás impuestos. En el primer caso la denuncia opera en relación con los tributos derogados a partir de 1 de enero o exigibles hasta el 31 de diciembre, según la terminología y sistema seguidos; en el segundo a las rentas cuyos periodos impositivos terminen en 31 de diciembre, o comiencen en 1 de enero. Otras veces no existe tal diferenciación, sino que alude de modo genérico a los impuestos devengados en los años naturales siguientes a aquel en que se efectue la denuncia (v.gr. Alemania, Austria).

Otra posibilidad es que se diferencie el régimen aplicable a cada uno de los Estados Contratantes (p. ej. en el caso de Brasil, Canadá, etc) o que se establezca una cláusula genérica y uniforme aplicable a ambos Estados (v.gr. Alemania, Austria, Bélgica, Checoslovaquia, Países Bajos). Un caso digno de resaltarse es el Convenio con el Reino Unido; Tratado en el cual no sólo existe una distinción por impuestos y países, sino que, en el caso, particular del Reino Unido, el régimen aplicable a sus Impuestos sobre la Renta y sobre Ganancias de capital, es distinto del fijado para el Impuesto de Sociedades. La no coincidencia de ejercicios fiscales en uno y otro caso justifica la divergencia.

5. Como última observación a efectuar es que los

Convenios que incorporan un artículo referente a su "Extensión territorial" suelen contener un párrafo que establece que la denuncia del Convenio implicará la cesación de su vigencia en cualquier parte del territorio al que se haya hecho extensiva la aplicación del mismo v.gr. Convenios con Francia, Países Bajos, Portugal y Reino Unido. Son una excepción los Convenios con Alemania y con Polonia, en este último caso, la razón es que el artículo lo único que hace es definir el significado de los términos "Polonia" y "España" pero no se alude propiamente a una posible extensión territorial del mismo. En el caso de Alemania, aún cuando se extiende el Convenio al Land de Berlín no se contiene norma alguna restrictiva de su vigencia temporal ; tal limitación debe deducirse del propio contexto del Convenio, en cuanto que el precepto forma parte del mismo.

6. Los Convenios de Transporte Aéreo contienen un artículo relativo a su posible denuncia. La redacción del precepto es prácticamente idéntica en todos los casos salvo en los de Colombia, Polonia y la URSS. El criterio es que cualquiera de las partes puede poner fin a la vigencia del mismo mediante su denuncia. En tal caso la notificación se comunicará simultáneamente a la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI) y al país contratante. La denuncia entra en vigor doce meses después de la fecha en que reciba la notificación este último país, a menos que la comunicación se retire de mutuo acuerdo antes de la expiración de dicho plazo (1). Pero si el Estado ^{recibida}recipiente de la notificación no acusase recibo, se considerará catorce días después de que dicha Organización haya recibido la a ella cursada. Estas directrices son, sin embargo, alterada en algunos supuestos. El Convenio con Colombia establece un plazo de

(1) Esta posibilidad no se recoge en los Convenios con Polonia y la URSS

expiración de vigencia de seis meses (ciento ochenta días); los de Polonia y la URSS no recogen el requisito de la comunicación simultánea a la OACI; y el primero de estos dos Convenios es el único que de forma expresa dispone la duración indefinida del Tratado , salvo la posible denuncia de una de las partes.

La circunstancia de que en todos los casos no se establezca un plazo previo de preaviso, ni que la pérdida de la vigencia del Tratado coincida con el comienzo del año civil (momento en que de acuerdo con la más común práctica empresarial española se inicia el ejercicio económico de la Entidad) (1), puede determinar que en caso de denuncia se suscite el problema de precisar qué cantidades son debidas por Impuesto de Sociedades, y cuáles corresponden al periodo en que, por estar vigente el Convenio, las Entidades de Navegación han estado exentas. La utilización de instrumentos jurídicos no apropiados para la finalidad pretendida (exención del Impuesto de Sociedades) produce tales distorsiones.

7. Las Ordenes Ministeriales que regula en régimen de reciprocidad, la exención de determinados impuestos de las Entidades de navegación aérea, no entran en el juego de la denuncia convencional por razones obvias. Sin embargo, cabe plantearse la cuestión de la vigencia de tales normas , en el supuesto de que la reciprocidad (que en el caso presente es condición "sine qua non" del otorgamiento de la exención) no se observe por el otro Estado. Es indudable que procederá una declaración (denuncia) de la falta de equilibrio entre los Estados, equivalente, en cierto modo, a una auténtica denuncia.

(1) El artº 21 de la Ley 61/78, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades dispone que, salvo supuestos excepcionales , que asimismo enumera, el periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la Entidad, y que dicho periodo no excederá de doce meses, devengándose el Impuesto el último día del periodo impositivo.

SECCION 2ª

DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS, GENERALES Y
ESPECIFICAS, DICTADAS EN APLICACION DE LOS
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION SOBRE LA RENTA
Y EL PATRIMONIO DE CARACTER GENERAL.

REGLAMENTACION DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION DE CARACTER GENERAL.

Expuestas las líneas maestras y el significado de las cláusulas contenidas en los Convenios de doble imposición suscritos por España, considero oportuno comentar, aunque brevemente, las normas internas que, con carácter reglamentario, completan el régimen de la fiscalidad convencional internacional y determinan la mecánica aplicativa de tales Tratados.

1. Normas reglamentarias de carácter general.

1.1. Orden Ministerial de 20 de diciembre de 1968.

Esta norma regula la aplicación de las reducciones por cargas familiares en los Convenios para evitar la Doble imposición. El análisis de las Disposiciones Transitorias Cuarta (1) de la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

(1) La Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 44/78 dice : "Los sujetos titulares de familia numerosa de honor en el momento de la entrada en vigor de esta Ley que en la fecha del devengo tuvieran derecho a deducción, según lo en ella establecido, por un mínimo de diez hijos, no satisfarán más impuesto que el que les hubiere correspondido satisfacer, de acuerdo con las normas de esta Ley, sin aplicación de la deducción por hijos establecida en el artículo 29, letra b), y con aplicación de una deducción en la cuota del dos por ciento de las rentas de trabajo que integran la base imponible. Esta norma dejará de aplicarse a dichos titulares en el momento en que el número de hijos con derecho a deducción a la cuota sea inferior a diez, cualquiera que sea la evolución familiar posterior. Esta norma no será de aplicación a quienes accedan a la titularidad de familia numerosa de honor con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley".

y tercera (1), del Reglamento de 1981, plantea la cuestión de la vigencia de aquella Orden. Estimo que la duda debe resolverse positivamente, pues tanto la Ley como el Reglamento se limitan a mantener un "status jurídico durante un periodo determinado (hasta tanto existan familias numerosas que reúnan los requisitos exigidos) mientras que la Orden Ministerial de 1968, se ciñe al establecimiento del sistema formal de acreditar la situación familiar por parte de las personas de nacionalidad extranjera a las que sea de aplicación la cláusula de no discriminación contenida en un Convenio de doble imposición suscrito por España. Unas observaciones podrán, no obstante, delimitar tal estimación : a) En

(1) La Disposición Transitoria Tercera del Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto dispone : "1.- Los sujetos pasivos que a la entrada en vigor del impuesto fueran titulares de familia numerosa de honor y que al devengarse el mismo tuvieran derecho a deducir por diez hijos, según lo previsto en el artículo 121 de este Reglamento, no satisfarán más impuesto que el que les hubiese correspondido aplicando a la cuota resultante, sin la deducción por hijos regulada en el apartado 2 del artículo 121 anterior, una deducción del 12 por 100 de las rentas de trabajo que integran la base imponible. Igualmente les será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior, a los sujetos pasivos que, al devengarse el impuesto tuvieran nueve hijos con derecho a deducción prevista en el artículo 121 de este Reglamento, siempre que alguno de ellos tenga la condición de subnormal, minusválido o incapacitado para el trabajo. 2.- Esta norma dejará de aplicarse a dichos titulares en el periodo impositivo en que el número de hijos con derecho a deducción en la cuota sea inferior a diez o a nueve, en su caso, aunque en periodos posteriores se superara dicho número. 3.- Esta norma no será de aplicación a quienes accedan a la titularidad de familia numerosa de honor con posterioridad a 1 de enero de 1979. 4 - Los titulares de familia numerosa a que se refieren los apartados anteriores de esta disposición podrán optar por la aplicación de lo dispuesto en las mismas o por las deducciones previstas en el artº 121 de este Reglamento y en su disposición transitoria sexta".

el sistema actual de gravamen sintético y general establecido por la Ley 44/78, no cabe la aplicación de deducciones de la cuota a los sometidos a tributar por obligación real, y normalmente el nacional extranjero, no residente de España, tributará por tal concepto; b) Sólo en el supuesto de que la Ley 44/78 hubiera incorporado una norma similar a la contenida en el artículo 3, apartado 4 de la Ley 50/1977, de 1 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (1), podría hablarse de plena vigencia de la Orden de 1968; precisamente en base a la cláusula de no discriminación inserta en los Convenios; c) En cualquier caso, la aplicabilidad de la Orden de 1968 se circunscribe a los nacionales de los países que tengan suscrito y en vigor un Convenio con anterioridad a 1 de enero de 1979. Las disposiciones transitorias citadas reconocen y mantienen los derechos adquiridos, pero suprimen el régimen excepcional a partir de 1 de enero de 1979, fecha de entrada en vigor de la Ley 44/78.

1.2. Decreto 363/1971, de 25 de febrero

a) Es aplicable en aquellos casos en que el sujeto pasivo haya efectuado un ingreso excesivo, considerando como tal la diferencia entre los límites impositivos establecidos en un Convenio, y los tipos fijados en la legislación interna española. Un Convenio de doble imposición establece tales límites únicamente para dividendos, intereses y cánones. Para los demás tipos de rentas (v. gr. beneficios empresariales, navegación, ganancias de capital, etc) delimita soberanías tributarias; esto conlleva la aplicación "in totum" de la legislación interna pero sin incidir en la norma ni imponer modificaciones que no estén ya establecidas. Tales límites no son tipos impositivos sino topes que no pueden

(1) Artículo 3^a, 4, Ley 50/77 : "por excepción, los sujetos sometidos por obligación real que posean la nacionalidad española podrán optar por este régimen y el de la obligación personal, en cuyo caso tributarán por la totalidad de sus bienes y derechos.

sobrepasarse; no se trata de minoración "al porcentaje fijado convencionalmente, sino un techo máximo de gravamen. La virtualidad del Tratado exige que el impuesto se retenga en la fuente al tipo reducido; o que se proceda a su devolución (de la parte que exceda del límite) si se ha exaccionado integralmente. El primer procedimiento es el usualmente aplicado; pero ello ni impide que, en su defecto, se estructuren los medios adecuados de devolución tributaria; sólo así se logra que los Convenios tengan cumplida aplicación.

El procedimiento de devolución previsto en el Decreto 363/1971 tiene su base legal en el propio texto de los Convenios que autorizan a las Autoridades competentes de los Estados Contratantes a ponerse de acuerdo sobre la forma de aplicar los límites de tributación en ellos fijados (1) y en el artº 155 de la Ley General Tributaria, que permite regular el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos, para la devolución de los ingresos indebidos que se hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias (2). Debe anotarse, no obstante, que en el caso presente no se trata propiamente de "ingresos indebidos" (ingresos sin causa) sino de "ingresos excesivos" (ingresos debidos pero pagados en exceso). El ámbito del Decreto está perfectamente delimitado; se circunscribe a un tipo de devoluciones, concretamente las que se refieren a dividendos, intereses y cánones por inaplicación de los límites convencionales fijados para esta trilogía de ren

(1) Una cláusula de los Convenios incorporada a los artºs 10 -dividendos- 11 -Intereses- y 12 -cánones- dispone que "las Autoridades competentes de los Estados se pondrán de acuerdo sobre la aplicación de este límite".

(2) El artículo 155 de la Ley General Tributaria dice : "1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro, con ocasión del pago de las deudas tributarias. 2. Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación".

tas. Otro tipo de devoluciones, procedentes en caso de aplicación indebida del Convenio (v. gr. gravamen en España de los beneficios de una empresa del otro Estado sin establecimiento permanente en nuestro territorio o de cualquier otro concepto que sólo pueda someterse a imposición en el otro Estado) exigirán la utilización de procedimientos distintos de devolución basados en el artº 155 de la Ley general Tributaria, y en el acuerdo amistoso que las autoridades de ambos Estados pudieran convenir.

El Decreto 363/1971 completa, además, las normas particulares (Ordenes Ministeriales) dictadas en aplicación de un Convenio concreto. La única diferencia es que estas normas abordan el problema desde un punto de vista más amplio, tanto subjetiva (se refieren a los residentes de ambos Estados Contratantes) como objetivamente (tratan de ambos procedimientos de exacción del impuesto : retención limitada en la fuente, o retención íntegra y devolución posterior).

b) El análisis del Decreto 363/1971, puede efectuarse desde diversos puntos de vista :

1º) Subjetivo. Alude la norma sólo a las personas que tengan la condición de residentes de países con los que el Estado español haya suscrito Convenios de Doble imposición (artº 1º). Esta limitación obedece a que el Decreto regula sólo, por ser una norma interna, las devoluciones que proceda efectuar por la Administración española en relación con las personas que, residiendo en países signatarios de un Convenio con nuestro país, han percibido rentas de fuente española gravadas aquí pero sin aplicarse los límites de tributación convenidos. A los residentes españoles perceptores de rentas extranjeras con igual incidencia tributaria, se les aplicarán las disposiciones internas habilitadas al respecto, en cada país.

2º) Objetivo. Esta perspectiva tiene dos enfoques : rentas a que se aplica e impuestos que inciden sobre ellos. El Decreto se circunscribe a dividendos, intereses y cánones por ser estas rentas las únicas que se gravan limitadamente en la fuente. En los demás casos, la tributación compartida supone una aplicación, sin límites, de la legislación interna del Estado donde se generan las rentas. En materia de dividendos, intereses y cánones el Estado fuente aplica su legislación pero grava hasta un tope máximo. La determinación de los respectivos conceptos se efectúa con arreglo al Tratado (artº 9).

Los impuestos que incidían sobre tales rentas eran el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (1). En la actualidad suprimidos estos tributos por la Reforma Fiscal de 1978, hay que substituirlos por el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º) Formal :

- Lugar Se exige que la petición se formule en la Delegación de Hacienda donde se hubiera verificado el ingreso (artº 2º). La proliferación de los expedientes relacionados con los Convenios determinó la creación, en las Delegaciones de Hacienda de categoría especial, de una "sección de Convenios para evitar la doble imposición internacional" (artº 10); desaparecidas, hoy día, estas Secciones como consecuencia de la reorganización administrativa efectuada por el Real Decreto 489/1979 de 20 de febrero, y configurados los Organos territoriales de la Administración de la Hacienda Pública, funciona dentro de las mismas una dependencia .

(1) Para determinados rendimientos de asistencia técnica : cfr. Artº 20, ap. 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del capital de 23 de diciembre de 1967.

encargada de tales materias.

- Tiempo : El plazo para pedir la devolución es, como máximo, el de un año, contado desde la fecha del ingreso (artº 2º). Llama la atención que en alguna Orden Ministerial dictada en aplicación de un Convenio específico el plazo de petición sea más amplio, generalmente de dos años. En tal caso, la novación es perfectamente válida y se aplica con preferencia a lo dispuesto en el Decreto. Esa alteración jerárquica se justifica porque la Orden Ministerial plasma una delegación legislativa prevista en el Convenio, cuyo rango en la pirámide normativa, una vez ratificado y publicado en el Boletín Oficial del Estado, es superior al Decreto (1).

- Forma : La solicitud de devolución deberá efectuarse en el Modelo previsto para tal fin, consignando los datos necesarios y con mención expresa del Convenio a que se acoja. Las especialidades contenidas en una Orden Ministerial, dictada en aplicación de un Convenio concreto, se aplican con preferencia a las establecidas en el Decreto; éste rige en defecto de aquélla. La justificación de tal preferencia se basa en el argumento ya expuesto. Las necesidades de acomodación a cada caso concreto es lo que ha determinado, por otra parte, la proliferación de las referidas Ordenes Ministeriales.

- Procedimiento. El Decreto 363/1971, determina la tramitación a seguir, indicando los documentos a acompañar, la posible subsanación de los requisitos exigidos y no cumpli-

(1) cfr. Artº 1º ap. 5 del Código Civil, redactado por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo; artº 96 de la Constitución de 1978, y artº 13 de la Ley General Tributaria.

mentados, las Autoridades a quien corresponde la propuesta intervención, y resolución pertinentes, y las vías de reclamación contra el acuerdo resolutorio (artºs 4º, 5º, 6º y 7º).

El procedimiento, declarado aplicable y válido por las respectivas Ordenes Ministeriales, presenta la característica de que, cuando la cantidad a devolver exceda de cinco millones de pesetas, se deberá oír a la Intervención general de la Administración del Estado; y para practicar la devolución se requiere autorización especial y expresa del Ministro de Hacienda (artº 6º, párrafo segundo).

c) La concurrencia de normas de distinto rango, reguladoras de un mismo supuesto procedimental y las interferencias y conexiones, más o menos armónicas, entre las mismas, me induce a formular las siguientes conclusiones :

1. El hecho determinante, en cualquier caso (Ordenes y Decreto), de la aplicación del procedimiento es la inobservancia de los límites convencionales, en relación con dividendos, intereses y cánones.
2. Las Ordenes Ministeriales dictadas en ejecución de un Convenio específico tienen preferencia aplicativa sobre el Decreto 363/1971.
3. Dicha preferencia afecta a los plazos de reclamación y a los requisitos formales de su interposición, básicamente documentos a aportar.
4. La primacía normativa se basa en la autorización que se contiene en el texto convencional, de rango jerárquico normativo superior al Decreto.

5. El Decreto es aplicable, "mutatis mutandis", orgánica y procedimentalmente. Las Ordenes se remiten expresamente a él.
6. La pluralidad de normas existentes, el nuevo régimen de declaración e ingreso del Impuesto de Sociedades de los no residentes (1), y las modificaciones orgánicas y funcionales acaecidas en la Administración española hacen deseable una refundición normativa y la adopción de criterios de aplicación y validez general.

1.3. Orden Ministerial de 25 de junio de 1973.

Esta norma pretende, dentro de las coordenadas de seguridad jurídica para los intereses del Tesoro, establecer un método administrativo moderno y ágil que pueda ser empleado en los casos en que exista un Convenio de doble imposición, y que dé fluidez al trámite de admisión de los justificantes expedidos por entidades financieras extranjeras. La norma afecta a los residentes de España y es de aplicación en aquellos casos en que, de acuerdo con el método de imputación para evitar la doble imposición establecido en un Convenio, se precise justificar ante la Administración española el pago de un tributo. Tal justificante, liberatorio de cualquier otro tipo de prueba acerca del pago de los impuestos en los respectivos países, se admite, a condición de reciprocidad por parte de las Autoridades extranjeras, en relación con los justificantes emitidos por Entidades financieras residentes de España o por establecimientos permanentes situados aquí, cuando se trate de acreditar el impuesto satisfecho en España por residentes del país respectivo. La validez de tales medios de prueba queda supeditada a la revocación

(1) El "Modelo 210" se estableció en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de febrero de 1979 (BOE. 16 de marzo).

del correspondiente acuerdo de admisión y a que el Convenio deje de estar en vigor.

La estructura del Ministerio de Hacienda exige identificar la antigua Dirección General de Impuestos con la actual Dirección General de Tributos. En lo demás la disposición es válida y aplicable. Se recalca que el valor liberatorio de tales justificantes se circunscribe al supuesto de potestad tributaria compartida y siempre que el método adoptado en el Estado de residencia para evitar la doble imposición sea el de imputación. Cuando sólo un Estado puede gravar ~~unas~~ rentas (no existe entonces doble imposición) o cuando el Estado de residencia renuncia pues ya han tributado en el otro Estado (método de exención), no procede la utilización de tales medios de prueba. La disposición atribuye valor de prueba plena a los justificantes que, emitidos por determinadas entidades u Organismos y reuniendo ~~determinados~~ requisitos formales, se utilicen para acreditar el pago de un tributo en el otro Estado; tributo que España, como país de residencia del contribuyente, debe imputar y deducir de los que éste debe aquí pagar.

2. Normas reglamentarias específicas dictadas en aplicación de Convenios concretos.

2.1. Un segundo grupo de disposiciones de carácter reglamentario lo integran las Ordenes Ministeriales dictadas en aplicación de los Tratados. En la mayoría de los supuestos, hacen referencia a los procedimientos de reducción previa o devolución de los impuestos que gravan dividendos, intereses y cánones. (1). Casi todos los Convenios han sido objeto de

(1) Excepcionalmente, la Orden Ministerial de 22 de septiembre de 1977 aplicativa del Convenio entre España y el Reino Unido, contempla, por lo que se refiere a este país, los dividendos, intereses y cánones, y, además, las pensiones pagadas en consideración a un empleo pasado, las anualidades y las demás rentas no mencionadas expresamente en el Convenio y que, procedentes del Reino Unido, estén exentas de tributar aquí. Los residentes españoles podrán solicitar del Inspector of Foreign Dividends la exención correspondiente.

su correspondiente desarrollo reglamentario, y en los supuestos en que así no ha sido, la razón estriba en que o no se ha considerado necesario (Brasil y Japón) o la modernidad del Tratado ha impedido la negociación (Canadá, Checoslovaquia, Italia y Rumania). En relación con Alemania se han dictado dos Ordenes; una para dividendos e intereses y cánones (de 10-11-71), y otra específica para cánones (de 30-12-77). La razón de tal duplicidad radica en la importancia que tiene, en este caso, la transferencia de tecnología; ello ha exigido tal específica regulación, derogatoria, en la materia, de la anterior disposición. En el caso de Suecia, la actualidad de la Orden Ministerial de 18 de febrero de 1980 (1) ha posibilitado la incorporación de la moderna denominación de Organos territoriales de la Administración de la Hacienda Pública, de acuerdo con la reorganización configurada por el Real Decreto 489/1979 de 20 de febrero, y de la nueva regulación positiva establecida por las Leyes 44/78, de 8 de septiembre, y 61/78 de 27 de diciembre. El Convenio de Noruega se completa con un modelo de petición de reducción del impuesto español sobre dividendos, intereses o cánones, a utilizar por los residentes de Noruega que perciba estas rentas de fuente española. El de Finlandia, con el mismo formulario, pero a utilizar por los residentes de España en relación con los impuestos que por tales conceptos deban ser pagados allí. En ambos casos, sin embargo, falta el que por parte española, se dicte la oportuna Orden Ministerial. En el Convenio con Francia, y por lo que se refiere a los residentes de España, la Orden Ministerial de 26 de abril de 1978 (2), sólo contempla expresamente el supuesto de dividendos con derecho

(1) Esta Orden deroga las anteriores de 22 de mayo de 1964, y de 27 de julio de 1977.

(2) Deroga la de 17 de enero de 1964, aplicativa del Convenio de 8 de Enero de 1963, que asimismo fue derogado, salvo en relación con las herencias, por el de 27 de junio de 1973.

al "crédito fiscal". A los dividendos sin derecho a tal crédito y a los intereses y cánones se continúan aplicando las normas contenidas en la Nota -francesa- de 22 de mayo de 1975, a la que se refiere la Instrucción -francesa- de 26 de enero de 1978. El "Centre des Impôts des non résidents" señalará el procedimiento adecuado. La diferencia de regímenes se basa en que la Administración francesa todavía no ha elaborado los formularios normalizados para estas rentas.

Al derivar tales normas de lo dispuesto en los artículos referentes a dividendos, intereses y cánones, (distribuyen la soberanía tributaria entre los dos Estados, el de la residencia y el de la fuente, estableciendo un porcentaje de retención en éste), se hace preciso una reglamentación complementaria que articule el sistema para aplicar los límites impositivos convenidos.

El Modelo de Convenio de la OCDE sólo prevé tal posibilidad en relación con los artículos 10 -dividendos- y 11 -intereses-; sin embargo, todos los Convenios suscritos por España contienen tal mandato en estos casos, y en el precepto que regula los cánones. La razón es simple y hace relación a la inalterable política española de gravar los cánones en el país de donde proceden. La fórmula que los Convenios utilizan para prever tal posibilidad es la siguiente : Las Autoridades competentes de los Estados Contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar estos límites .

2.2. El procedimiento seguido para la positividad del sistema varía de un país a otro. Mientras que en unos casos el desarrollo reglamentario de los Convenios se realiza a nivel de instrucción o circular interna, sin carácter de norma general, España ha articulado un régimen que implica que el procedimiento a seguir para la aplicación de aquellos límites, se concrete en una norma positiva con rango de Orden Ministerial.

publicada, como tal norma general, en el "Boletín Oficial del Estado". Tales disposiciones son el resultado de una negociación compleja entre las Autoridades de ambos Estados Contratantes, ya que la norma prevé los diversos procedimientos a seguir, según los distintos tipos de rentas, por los residentes de uno y otro Estado, ante una y otra Administración fiscal, en los supuestos de "reducción" previa, o devolución en caso de ingresos excesivos por no haber tenido en cuenta la existencia del Convenio. Ello implica el que tales Autoridades deban estar conformes no sólo en el Modelo o formato del impreso (formulario) a utilizar (a veces incluso en su color), sino también en el procedimiento mismo.

Las disposiciones españolas que desarrollan los Convenios han venido siendo estructuradas, últimamente, con arreglo a un criterio uniforme. Se diferencian dos grandes apartados : el primero, para los residentes de España, y el segundo, para los del otro país. Dentro de cada uno de estos apartados se distinguen los tipos de rentas que exigen tal reglamentación : dividendos e intereses, y cánones. Los residentes de España que utilizan el procedimiento son los que perciben tales rentas de fuente extranjera y necesitan acudir a la otra Administración fiscal para que les reduzca o les devuelva el impuesto a pagar o pagado excesivamente, aquí. Se trata del capítulo o apartado menos explicitado de la Orden Ministerial porque es a la Administración extranjera a la que corresponde fijar los trámites a seguir para dar cumplimiento al Convenio. Los residentes del otro país a los que alude la reglamentación, son aquellos que perciben dividendos e intereses y cánones de fuente u origen español. A estos casos se refiere el apartado más complejo y extenso de la Orden respectiva porque es a nuestra Administración a la que corresponde aplicar los límites impositivos acordados. La norma regula detallada-

mente los casos en que el sujeto pasivo opta por el método de reducción y aquéllos en que, habiendo pagado como si no existiese Convenio, con arreglo a las normas generales de la legislación interna española, solicita la devolución del exceso pagado; devolución que se efectúa de acuerdo con el procedimiento previsto en el Decreto 363/1971, de 25 de febrero.

2.3. Las Ordenes incorporan, como Anexos, los formularios que deben cumplimentarse por los interesados para hacer valer su derecho ante las Administraciones fiscales. Dichos formularios, diferentes según los distintos tipos de rentas - dividendos e intereses y cánones- y según el procedimiento -de reducción o devolución- por el que se opte, se redactan en los dos idiomas (español y el del país que corresponda); así se facilita su manejo por los interesados y por las Administraciones de ambos países. Asimismo, y para hacer más sencilla su comprensión, se insertan unas explicaciones en las que se detalla el por qué de la tributación y el procedimiento a seguir según la alternativa elegida.

2.4. La Reforma Fiscal española de 1978 ha incidido de forma diversa sobre las normas que reglamentan los Convenios de doble imposición. La sección que, en las Ordenes Ministeriales, se dedica a la "Información"(1), contiene referencias a los "Impuestos a cuenta" y a los "generales sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades". La vigencia de un sistema tributario basado en un régimen dual exigía tal mención. Sólo las disposiciones relativas a los Convenios con Dinamarca y Suecia, dada la fecha en que se ha publicado, aluden al sistema vigente basado en impuestos sintéticos y generales sobre la renta. En los casos en que se formula aquella otra re-

(1) En las Ordenes que desarrollan los Convenios con Alemania, Bélgica y Finlandia se alude a "Notas explicativas"

ferencia, ésta debe entenderse substituida por los Impuestos, acutalmente, en vigor.

Una cuestión que se plantea es la referente al momento a partir del cual ha de empezar a contarse el plazo para formular la petición de devolución ante la Delegación de Hacienda correspondiente. La mayoría de las Ordenes fijan uno u otro momento según el tipo de renta considerado. El sistema de tributación a cuenta exigía tal diferenciación. En la actualidad, y dado que el devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, coincide con el fin del año natural, será éste el determinante del día "a quo", es decir del día a partir del cual comienza a computarse el plazo fijado en la respectiva Orden Ministerial. En el Impuesto sobre Sociedades se suscita un problema de más difícil interpretación. El periodo impositivo se entiende concluido, para las Sociedades no residentes en España, cuando solicite la autorización correspondiente por retirar del territorio nacional los rendimientos gravados obtenidos aquí, y el devengo del Impuesto se produce el último día del periodo impositivo (1). La publicación del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, regulador del régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades; de la Orden de 26 de febrero de 1979, complementaria del anterior, y de la Resolución de 28 de febrero de 1979 aprobatoria del Modelo (número 210) de declaración e ingreso del Impuesto sobre Sociedades de los no residentes, ha supuesto una alteración notoria y flagrante de régimen legal general, y ha prescindido, olvidándolo, del sistema propio establecido en los Convenios de doble imposición, a pesar de la referencia contenida en el apartado "Quinto" de tal Resolución. La pluralidad de regímenes existentes y el confusionismo legal, exigen su clarificación; a ello tienden las siguientes observaciones :

- a) Si el perceptor extranjero de la renta gravada en España es una persona física

(1) cfr. arts 21 y 7 de la Ley 61/78 del Impuesto de Sociedades.

el Impuesto, independientemente del régimen de retenciones previstos (1), se devenga el día 31 de diciembre de cada año; el plazo para pedir la devolución que, en su caso, proceda, comienza a contarse desde el día 1 de enero siguiente.

- b) Si el perceptor es una Sociedad no residente de España, el plazo se cuenta :
 - si se opta por el régimen legal general, una vez finalizado el ejercicio económico correspondiente;
 - Si se elige el sistema (¿legal?) de la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1979, en el caso de dividendos y cánones, cuando se practique la liquidación forfataria a que se refiere el ap. "undécimo" de tal disposición; y en el supuesto de intereses, cuando se tribute definitivamente al tipo del 24%, que fija el ap. " octavo" de la Orden citada. Tales liquidaciones definitivas serán las que inicien el plazo de computo para pedir la devolución pertinente, pues a través de ellas el impuesto se hace exigible y se devenga.
- c) La necesidad de presentar, en todo caso el Modelo 210 ante la dependencia gestora de los Convenios de doble imposición en la correspondiente Delegación de Hacienda, es incompatible con uno de los sistemas previstos en la reglamentación aplicativa de tales Tratados. El Modelo 210 prevé sólo la liquidación del Impuesto con arreglo a la legislación interna española; es decir aplicación plena sin reducción o limitación alguna en la fuente. En tal caso, el

(1) arts 147 a 152 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 3 de agosto de 1981.

sistema es válido; la petición ulterior de devolución, subsanará la imposición española excesiva. Pero si, por el contrario, el perceptor extranjero opta por el sistema de retención limitada en la fuente española, la necesidad de presentar el Modelo 210 contradice el régimen de "reducción" configurado en los Convenios españoles. Entiendo que en tal caso tal exigencia no es necesaria y que prevalece el procedimiento convenido. El argumento de que la Orden de 26 de febrero de 1979, al ser de fecha posterior, deroga las disposiciones de igual rango anteriores no es válido, porque las normas reglamentarias dictadas en aplicación de los Convenios derivan su fuerza obligatoria de una norma del más alto rango, y porque la materia aquí regulada discurre por cauces distintos de los estrictamente internos. Además, en algún caso, tales disposiciones son, incluso, de fecha más reciente : v. gr. Orden Ministerial de 18 de febrero de 1981, referente al Convenio hispano-sueco.

SECCION 3a

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION
SOBRE LAS HERENCIAS

CONVENIOS SOBRE LAS HERENCIAS (*)

1. De los Convenios de Doble Imposición suscritos por España referentes a las Herencias, el de Grecia es el más antiguo, data de 1919. Los celebrados con Suecia y Francia son del año 1963. A diferencia de lo que ocurre con los Convenios de Doble Imposición relativos a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, confeccionados en base a los Modelos de la OCDE de 1963 y 1977, los Tratados sobre las Herencias presentan caracte-

(*) vid. - De Luis, F : "Problemas de la doble imposición internacional : los criterios para su resolución y el Convenio hispano-francés". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1964.

- Tejera, J.Mª : "Convenio entre España y Suecia para evitar la doble Imposición en materia de Impuestos sobre las Herencias". Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1964.

- Uriarte, M. : "Los impuestos sobre Sucesiones en España, y en la Comunidad Económica Europea", en "Hacienda Pública Española, Nº 6/7, Madrid, 1970; pags. 195-202. Del mismo autor : "Los problemas internacionales en el Impuesto sobre las Sucesiones" en "XX Semana de Estudios de Derecho Financiero . Mutualidad Benefica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado" Madrid 1973; pags. 527-535.

- Echenique, R. : "Doble Imposición sobre las sucesiones; los Convenios con Francia y Suecia : algunas reflexiones", En Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1978; pags 223 a 292.

- Olivares, J.L. : "Ambito territorial de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y doble imposición internacional", en "Estudios de Doble imposición Internacional . Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, pags. 149 a 373.

- Recuero, J.R. : "Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones". CISS, Editorial S.A. Bilbao, 1980, Tomo VII pags. 13 y 14.

rísticas muy particulares como consecuencia de las circunstancias que los han motivado, y también por no haberse ajustado a un Modelo básico que haya servido de referencia y pauta ; el Modelo vigente de la OCDE es de 1966. Estos datos y el hecho de que la actual reforma española prevea profundos cambios en el Impuesto sobre Sucesiones (1) e introduzca en el sistema tributario el Impuesto sobre el Patrimonio (íntimamente relacionado con aquel Impuesto) exigirán, a no dudarlo, la revisión de tales Convenios. A ello se añade la recientísima aprobación por el Grupo de Trabajo nº 1 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE del Modelo de Convenio de Doble Imposición, de 1982, sobre Sucesiones y Donaciones (2).

2. Los Textos de los Convenios suscritos con Francia y Suecia (el de Grecia no es, en puridad, un Tratado de Doble Imposición: independientemente de los problemas que suscitan y de las lagunas que presentan, pueden calificarse de meritorios y útiles. Suponen un principio de acuerdo en materias de difícil solución armónica, que eviten o al menos, atenúen la doble imposición sucesoria. Las reglas de tributación de las herencias varían considerablemente de uno a otro país: unos exigen el impuesto sobre todos los bienes relictos, cualquiera que sea su situación, si el causante estaba domiciliado o era residente de su territorio ; otros atienden a la nacionalidad o domicilio ; los hay que se refieren al lugar de situación de los bienes; y existen Estados que vinculan la nacionalidad o domicilio al causahbiente. Sucesiones

(1) En el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 11 de enero de 1977 se contiene el Proyecto de Ley sobre Sucesiones y Donaciones.

(2) La adopción definitiva del Texto del Modelo tuvo lugar en la reunión del citado Grupo , en el seno de la OCDE, en París , durante los días 20 a 23 de octubre de 1981. Su aprobación formal tendrá lugar en la reunión del Consejo de la OCDE, a celebrar el 20 y 21 de enero de 1982.

de, además, que a diferencia de los tributos que gravan periódicamente la renta o el patrimonio, el impuesto sucesorio descansa en presupuestos jurídicos sustantivos, por ello, a la dificultad conciliatoria de los intereses contrapuestos, se une la relativa a su aplicación, dada la necesidad de manejo y remisión a conceptos jurídicos de variado significado.

La exigencia de acudir a una norma convencional para evitar la doble imposición en el impuesto sucesorio se pone de relieve si se analiza el artículo 2-2 del Texto Refundido del Impuesto General sobre las Sucesiones, de 6 de abril de 1967 (1),^{MC} existiendo en éstas medidas unilaterales tendentes a evitar la doble imposición a diferencia de lo que sucede con los Impuestos que gravan las rentas de las personas físicas y de las entidades, y el patrimonio de aquéllas (2).

(1) Dicho artículo y apartado disponen: "El impuesto se exigirá: a) Por las adquisiciones a título de herencia o de legado de toda clase de bienes que radiquen en territorio nacional y de derechos acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse; y por las que se efectúen de bienes muebles situados fuera de dicho territorio, cuando el causante o los causahabientes fueran españoles. b) Por los bienes muebles, cualquiera que sea el lugar en que estén situados, y los inmuebles sitos en territorio español pertenecientes a personas jurídicas de nacionalidad española, así como por los bienes muebles e inmuebles situados en territorio español que pertenezcan a personas jurídicas extranjeras, siempre que los indicados bienes no sean susceptibles de transmisión hereditaria, ya directamente, ya que por medio de las acciones o títulos representativos de participación en el haber social".

(2) cfr. artº 30 de la Ley 44/78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artº 24, ap. 4 de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades; y artº 3º, cinco, de la Ley 50/77 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

3. El Convenio con Grecia fija las reglas que han de aplicarse a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y España, respectivamente. El Convenio no regula únicamente la materia fiscal; trata de otros aspectos de las herencias. Sin embargo, es el primero que establece normas tributarias sobre el tema.

El Convenio con Francia no constituye un texto jurídico independiente, se integra en el "Tratado entre España y Francia para evitar la Doble Imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre las Herencias ", de 8 de enero de 1963. Su Capítulo II del Título II, artículos 29 a 38 , ambos inclusive, es el dedicado a los "impuestos sobre las Herencias". El Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio , de 1973, no deroga plenamente al de 1963. Concretamente su artº 32, ap. 3 dispone que "la entrada en vigor del presente Convenio deroga las disposiciones de los artículos de 8 a 28 del Convenio de 8 de enero de 1963, entre España y Francia". Además de las normas relativas a las Herencias - artºs 29 a 38 - quedan , pues, vigentes, en lo que sean de aplicación, los artículos contenidos en el Título Primero - Disposiciones generales, artículos 1 a 7 - y en el Título III - Asistencia administrativa, artºs 39 a 45 - así como el Intercambio de Notas entre los Ministros de Asuntos Exteriores de ambos países en relación con la interpretación del artº 4 del Convenio (1). La derogación queda circunscrita , por tanto, al Capítulo I del Título II (artºs 8 a 28) referente a los "Impuestos sobre la Renta".

(1) No deja de extrañar , sin embargo, la validez y oportunidad de tal interpretación en relación con un Convenio sobre las Herencias. Es evidente que la cláusula derogatoria del Convenio de 1973 tenía que haber sido más amplia y específica.

El Convenio con Suecia no plantea problemas de vigencia. En el año 1963 España negoció dos Convenios con este país, uno relativo a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, u otro a los Impuestos sobre las Herencias. Derogado el primero de ellos y su Convenio complementario de 14 de marzo de 1966, por el Convenio de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de 1976, el de las Herencias queda plenamente en vigor.

4. Del Convenio con Grecia, de 1919, cabe decir que, además de no constituir un Convenio de Doble Imposición en sentido estricto, su aplicación ha sido prácticamente nula. El principio básico que inspira los preceptos dedicados a la materia fiscal, es el del gravamen de la herencia de acuerdo con las leyes del Estado de situación de los bienes. El artº 6º ap. 4 dispone que "los derechos sucesorios debidos al Estado en que la sucesión sea abierta no se percibirán más que sobre la parte de la herencia que se encuentra en el territorio de este Estado, pero en ningún caso podrán afectar a los bienes inmuebles o muebles del difunto situados en su patria o en otro Estado". Este criterio se corrobora en el artº 18, cuando con independencia del lugar del fallecimiento del causante ("que habiendo fallecido fuera del territorio del otro Estado", según dice el Convenio) éste hubiese dejado en uno de los Estados bienes muebles o inmuebles. De esta reglamentación cabe deducir que :

- puede existir un fraccionamiento de la herencia ^{entre} el lugar de situación de los bienes, y el de fallecimiento del causante;
- se prescinde de los conceptos de residencia y de nacionalidad, y del lugar de fallecimiento del "de cuius";

- los derechos sucesorios de los Estados recaen sobre los bienes muebles o inmuebles del difunto situados en su territorio. Bienes muebles son los títulos, valores, créditos, etc...(1) que compone la herencia.

Una cláusula de no discriminación, completa el contenido jurídico fiscal del Tratado. El artº 6, ap. 5 dispone que las sucesiones de las personas afectadas por el Convenio "no serán gravadas con derechos sucesorios distintos o superiores a los de las sucesiones de los nacionales". La norma debe entenderse como que los españoles fallecidos en Grecia no son gravados de forma diferente o más pesada que los griegos fallecidos aquí: la alternativa contraria es igualmente válida.

5. El Comentario de los Convenios sobre las Herencias suscrito con Francia y Suecia se ajusta a un método, en parte, distinto al utilizado al comentar los Convenios de doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio. La razón básica es la inexistencia de un Modelo que haya servido de pauta para las negociaciones. No obstante, dadas su sistemática interna y la similitud de ambos textos, se opta por un esquema analítico conjunto. De otra parte, la situación legal transitoria en que, sin duda, nos encontramos y la existencia en estos Convenios de cláusulas incluidas y, por tanto, interpretadas al tratar de los de la Renta y el Patrimonio, justifica la brevedad de la presente exégesis.

5.1. Ambito de aplicación.

5.1.1. Objetivo: Impuestos sorprendidos.

Aunque las referencias de los textos son al "Impuesto de Derechos Reales", en lo que afecta a las herencias, y al "Impuesto

(1) cfr. artº 5 del Convenio comentado.

sobre el Caudal Relicto", debe entenderse que aluden al "Impuesto General sobre Sucesiones" que grava las adquisiciones patrimoniales "mortis causa", actualmente recogido en el artº 2, ap. 2 a) del Texto Refundido aprobado por el Decreto 1918/1967, de 6 de abril. Se excluyen :

- el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Físicas Jurídicas,
- las donaciones "inter vivos".

5.1.2. Subjetivo : Personas afectadas.

El Convenio se aplica a las herencias causadas por personas que fueron al tiempo de su muerte ^{residentes} de un Estado Contratante. Se abandona el criterio de nacionalidad propugnado por la legislación especial interna española y se recoge el de residencia, más acorde con la Ley General Tributaria (artº 21,a) y con el adoptado en los Convenios sobre la Renta y el Patrimonio. Sin embargo, el problema que se suscita en el ámbito de las herencias, es que las normas donde se determina quiénes son considerados como residentes (artº 3 y 29 del Convenio francés, y artº II del sueco) no especifican suficientemente a qué imposición se refieren. y en ningún caso debe ser la del causante , porque éste no es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria surgida de la apertura de la sucesión.

5.1.3. Territorial

Coincide este ámbito, con el territorio nacional.

5.2. Definiciones.

Se atribuye la potestad tributaria a uno u otro de los Estados, en función de la naturaleza jurídica de los bienes relictos; ello implica la definición y determinación de tal naturaleza.

5.2.1. Calificación jurídica de los bienes.

El criterio que predomina es el del reenvío a la legislación interna de los Estados Contratantes para la calificación de un bien como inmueble o como accesorio de éste. No se especifica la conducta a seguir en relación con los bienes muebles, aunque normalmente se opera por exclusión. Tal es, por otra parte, el criterio de nuestro Código Civil (1).

5.2.2... Definiciones específicas.

Además de los bienes que, por reenvío a la legislación nacional, se consideran inmuebles, ambos Convenios determinan casuísticamente otros elementos patrimoniales que merecen tal calificativo (artº 30 del Convenio con Francia, y artºs IV y VI del Convenio con Suecia). Según Exhenique (2) de la distinta redacción de ambos textos resulta un tratamiento diferencial, a veces más aparente que real, en los siguientes conceptos:

- créditos garantizados con hipoteca,
- participaciones,
- derechos de caza y pesca, y
- derechos a cánones variables o fijos por la explotación de yacimientos de minerales, fuentes y otras riquezas del suelo.

La aparente superioridad del texto francés sobre el Sueco se debe fundamentalmente a la dificultad de armonizar una legislación de corte latino con otra de inspiración anglosajona.

(1) cfr. sus artºs 333 a 337

(2) op. cit. págs. 247 a 252.

5.3. Criterios de imposición.

La opción elegida es la de atribuir la facultad de gravar al Estado de la residencia del causante, reconociendo al Estado de situación un derecho limitado a imponer categorías específicas de bienes. Los criterios seguidos en los Convenios vigentes se reflejan en el siguiente esquema:

5.3.1. Convenio hispano-francés (artºs 30 a 34).

- a) Derecho a gravar del Estado de situación de los bienes:
 - bienes inmuebles y accesorios;
 - ganado y aperos de labranza utilizados en explotaciones agrícolas o forestales; y
 - bienes muebles corporales, incluido el mobiliario, la ropa, al ajuar doméstico y los objetos o colecciones de arte no afectos a un establecimiento permanente o base fija.
- b) Derecho a gravar del Estado de residencia del causante en el momento del fallecimiento de éste :
 - bienes incorporeales de la herencia no comprendidos en otras categorías; y
 - valores mobiliarios y otros créditos.
- c) Criterio del establecimiento permanente o base fija (derecho del Estado donde éstos estén sitios :
 - bienes muebles invertidos en una empresa comercial, industrial o análoga; y
 - bienes muebles afectos a una instalación profesional.
- d) Derecho a gravar del Estado donde estén registrados o inscritos los bienes:

- vehículos de motor en general (barcos, aeronaves, automóviles, etc.); y
- patentes, marcas de fábrica y derechos de la propiedad intelectual.

5.3.2. Convenio hispano-sueco (arts IV y V).

a) Derecho de imposición del Estado de situación de los bienes:

- Además de los bienes así gravados en el Tratado con Francia, se incluyen :
 - los derechos de caza y pesca, y los derechos a cánones variables o fijos por la explotación de yacimientos de minerales, fuentes y otras riquezas del suelo;
 - las participaciones en las sociedades personalistas con personalidad jurídica, si el valor de la participación corresponde a un inmueble.

b) Derecho de imposición en el Estado de residencia del causante :

- bienes incorpóreos no gravados en el otro Estado con arreglo a criterios específicos, y
- las acciones de una sociedad por acciones si a la fecha del fallecimiento estuvieran efectivamente en el Estado en que el causante era residente.

c) Criterio del establecimiento permanente o base fija :

- bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa industrial, comercial o de artesanía; y
- bienes muebles afectos a una instalación profesional

d) Derecho de imposición del Estado de situación jurídica registral de los bienes

- las acciones de una sociedad de capitales , que al tiempo del fallecimiento no estuvieran en el Estado de residencia del causante.

5.4. Deducción de Deudas.

Se siguen las siguientes pautas :

5.4.1. Convenio hispano- francés (artº 35).

Según el autor citado (1) este Tratado aplica un criterio de distribución "uti singuli" , cuyos principios básicos son los siguientes :

a) Afección o relación : el pasivo de las empresas se deduce donde se liquida el activo . Si existen establecimientos permanentes o base fijas en ambos Estados la imputación de las deudas corresponde a los bienes afectos a la instalación de que dependan , totalmente o a prorrata, según exista una sola instalación o varias.

b) Garantía : las deudas garantizadas con inmuebles, derechos inmobiliarios, barcos, aeronaves, u otra clase de bienes se imputan a tales bienes.

c) Residual : cualquiera otras deudas se deducen en el Estado de residencia del causante.

d) Deducción del exceso; para los saldos pasivos sin cubrir en el Estado en que se realiza, se deduce del valor de los otros bienes sujetos a imposición en el mismo Estado.

(1) Echenique, R. op. cit. págs 263 a 272.

5.4.2. Convenio hispano-sueco (artº VI).

Responde a la misma concepción "uti singuli". La imputación singular de deudas es pareja a la de los bienes. El Estado de residencia grava integralmente y deduce de igual forma, las deudas. Sólo los bienes gravados en el Estado de situación requieren norma para tal imputación. Los principios generales corresponden a los ya analizados (afección, garantía, residual y de deducción de excesos). Además, el ap. 4 del artº VI contiene una norma excepcional si los bienes están sujetos a las instituciones de mayorazgos, fideicomisos u otros análogos. En este caso se deducen las deudas sólo en la medida en que correspondan a dichos bienes o estén garantizados por ellos.

5.5. Métodos para evitar la doble imposición.

Son distintos en ambos Convenios. El de Francia, en su artº 36, establece el de exención con progresividad. Dispone que "cada Estado conserva el derecho de calcular el impuesto sobre los bienes hereditarios que le corresponde gravar exclusivamente, según el tipo que habría de aplicarse si se considerase el conjunto de los bienes sometidos a tributación por su legislación interna". Exención, porque cada Estado grava sólo los bienes que le corresponde gravar; la utilización del término "exclusivamente" es significativo. Pero progresividad, porque el tipo es el que correspondería a un conjunto y aunque, en el caso concreto, se aplique a una porción más limitada: la que realmente se grava en cada Estado.

En el Convenio con Suecia, el artículo VII es el que determina el método. De tal precepto se deduce lo siguiente:

a) Admisión del principio de "imputación ordinaria": cada uno de los Estados acredita lo efectivamente pagado en el otro.

Estado, pero con el límite de propio impuesto.

b) Sustitución, en ocasiones, de dicho sistema por el de exención. Concretamente, cuando el causante, súbdito de uno de los Estados reside en el otro Estado desde siete años antes de la fecha de la muerte.

c) Vigencia inalterable y en ambos supuestos del principio de progresividad.

5.6. Otras disposiciones.

Entre éstas destacan las referentes al procedimiento amistoso, intercambio de información, privilegios diplomáticos, no discriminación, ratificación y entrada en vigor. La amplitud del Comentario efectuado al tratar estos mismos temas en los Convenios sobre la Renta y el Patrimonio, me exime, justificada y sobradamente, de otras observaciones al respecto. Considérese lo expuesto anteriormente y aplíquese, "mutatis mutandis" a este ámbito. En relación con la entrada en vigor y denuncia cabe, no obstante, formular unas observaciones :

- el Convenio con Francia se aplicó primera vez, al gravamen de las herencias de las personas fallecidas en el día y a partir del día en que se intercambiaron los instrumentos de ratificación, es decir desde el 29 de noviembre de 1963 (artº 44).
- el Convenio con Suecia, entró en vigor a los 30 días del Canje de los Instrumentos de Ratificación aplicándose a las herencias de las personas, cuyo fallecimiento se produjo después de su entrada en vigor. Como el canje se efectuó el 30 de diciembre de 1963, su vigencia tuvo lugar desde el 29 de enero de 1964.

En caso de denuncia, el Convenio con Francia se aplicará por última vez a la imposición de las herencias de personas fallecidas, lo más tarde el 31 de diciembre del año civil en que se haya denunciado; se exige, no obstante, un preaviso de 6 meses, notificado por vía diplomática (artº 45, c). El Convenio con Suecia, que debe denunciarse por la misma vía y con igual plazo, dejará de estar en vigor al terminar el año natural en que se haya notificado la denuncia; se aplicará por última vez a las herencias de las personas fallecidas antes de que termine dicho año (artº XIII).

